

A. I. Nº - 298624.0001/19-8
AUTUADO - CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA. (IVECO LATIN AMÉRICA LTDA.)
AUTUANTES - JOSÉ MACEDO DE AGUIAR e WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 24/01/2020

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0221-04/19

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. ICMS PARTILHA. PREVISÃO EC 87/15. OPERAÇÕES DE VENDAS ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO DESTINADAS A CONSUMIDORES FINAIS NESTE ESTADO. a) OPERAÇÃO SEM DESTAQUE DO ICMS PARTILHA. b) DESTAQUE E IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. c) DIFERENÇA ICMS PARTILHA DESTACADO A MENOS. Com outorga da Emenda Constitucional nº 87/2015, o Estado da Bahia através da Lei nº 13.373, de 21/09/2015, instituiu o diferencial de alíquotas nas operações interestaduais com consumidor final não contribuinte, bem como alterou o inciso XI do Art. 17 da Lei nº 7.014/96, que dispõe sobre a base de cálculo do diferencial de alíquotas nas operações com consumidor final contribuinte do ICMS, consignando que o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integra a base de cálculo. Razões de defesa não elidem as exigências. **Infrações caracterizadas. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. a) RETENÇÃO DO IMPOSTO EFETUADA A MENOS. Item não impugnado. Acusação mantida. b) IMPOSTO RETIDO A MENOS. Imputação elidida em parte. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência foi expedido em 13/03/2019, objetivando reclamar crédito tributário no montante de R\$182.918,91, mais multas de 60% em decorrência das seguintes acusações:

- 1 – “O remetente e/ou prestador localizado neste estado, inclusive o optante pelo simples nacional, deixou de recolher ICMS partilhado – devido ao Estado da Bahia em função da EC nº 87/15 – em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final – não contribuinte do imposto – localizado em outra unidade da federação. Sem destaque do ICMS partilha em vendas a consumidor final”. Valor lançado R\$4.625,00 mais multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “F” da Lei nº 7.014/96.
- 2 - “O remetente e/ou prestador localizado neste estado, inclusive o optante pelo simples nacional, deixou de recolher ICMS partilhado – devido ao Estado da Bahia em função da EC nº 87/15 – em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final – não contribuinte do imposto – localizado em outra unidade da federação. Destacou e recolheu o ICMS partilha a menor”. Valor lançado R\$47.874,52 mais multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “F” da Lei nº 7.014/96.
- 3 - “O remetente e/ou prestador localizado neste estado, inclusive o optante pelo simples nacional, deixou de recolher ICMS partilhado – devido ao Estado da Bahia em função da EC nº 87/15 – em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final – não contribuinte do imposto – localizado em outra unidade da federação. Cobrança de

diferença de ICMS partilha destacado a menor”. Valor lançado R\$1.772,73 mais multa de 60%, prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

4 - “*Procedeu à 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*”. Valor lançado R\$115.651,22 mais multa de 60%, prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

5 - “*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. Contribuinte reteve valor inferior ao devido por substituição tributária, sob forme de ICMS partilha, cujo valor foi abatido*”. Valor lançado R\$12.995,44 mais multa de 60%, prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Cientificado do lançamento, o autuado, por intermédio de seus patronos, ingressou com a Impugnação, de fls. 26 a 44, onde, após tecer algumas considerações iniciais, ingressou no mérito da autuação, informando inicialmente que providenciará o pagamento do crédito tributário decorrente da Infração 04 e parte daquele relativo à Infração 05 (referente à Nota Fiscal nº 259348), cujo comprovante de pagamento será juntado ao presente processo no prazo de 15 (quinze) dias, enquanto que, em relação ao demais itens, afirma que será demonstrado adiante que a autuação ora impugnada carece de substrato jurídico que lhe dê validade, motivo pelo qual merece ser cancelada.

Assim é que, em relação às infrações 01, 02 e 03, assevera que está correta sua apuração da “DIFAL”, com base no Convênio ICMS 03/15, enquanto que a divergência apontada pelos autuantes foram em razão de terem sido consideradas bases de cálculo em valores superiores aos previstos pela legislação.

Assim é que, no que tange às Infrações 01, 02 e 03, sustenta que será demonstrado que as divergências apuradas decorrem do erro de cálculo dos autuantes do diferencial de alíquota (DIFAL) do ICMS devido ao Estado da Bahia nas operações autuadas, em inobservância às regras previstas no Convênio ICMS nº 93/2015, enquanto que em relação à Infração 05 afirma que será demonstrado que os mesmos desconsideraram que as operações acobertadas pelas Notas Fiscais nº 284516 e 285845 não estão sujeitas ao regime de Substituição Tributária prevista no Convênio ICMS nº 51/00.

Neste sentido, com relação às Infrações 01, 02 e 03, pontuou que o recolhimento do diferencial de alíquota ao Estado destinatário já era previsto, mesmo antes do advento da Emenda Constitucional nº 87/15, para as operações interestaduais em que o adquirente da mercadoria é contribuinte do ICMS, considerando a diferença entre a alíquota interna do Estado de origem e a alíquota interestadual incidente na operação, enquanto que a referida EC alterou esta sistemática para determinar que, independente do fato de o destinatário ser contribuinte ou não do imposto, deve ser recolhido ao Estado de destino o diferencial de alíquota correspondente à diferença entre a alíquota interna do ICMS no Estado de destino e a alíquota interestadual incidente na operação:

“Art. 1º Os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal passam a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 155. (...)

§ 2º. (...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

(...)

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;”

Pontuou ainda que a referida Emenda Constitucional também inovou ao estabelecer, para as operações com mercadorias destinadas a consumidor final, não contribuinte do imposto, a repartição do montante correspondente ao diferencial de alíquota entre os Estados de origem e de destino, com base em proporção que atenderia a um cronograma anual, até que 100% do DIFAL passasse a pertencer ao Estado de destino, conforme indicou:

"Art. 2º. O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 99:

"Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino."

Acrescentou, em seguida, que diante dessa alteração legislativa, foi editado o Convênio ICMS 93/15, que trata dos procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, o qual prevê que o cálculo do diferencial de alíquota deve ser realizado a partir da mesma base de cálculo do ICMS, que já contempla o cálculo por dentro, na forma do art. 13, §1º da LC nº 87/96, abaixo transcrito:

"Cláusula primeira. Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.

Cláusula segunda. Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea "a" e o calculado na forma da alínea "b";

(...)

§ 1º A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do caput é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

§ 1º-A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas:

ICMS origem = BC x ALQ inter

ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem

Onde:

BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino."

Com isso, sustenta que essa forma de cálculo, prevista no Convênio ICMS 93/15, está em perfeita consonância com a Constituição Federal (art. 155, §2º, VII) e garante a existência de uma base de cálculo única para operação, no entanto, ao ser lavrado o Auto de Infração ora impugnado, os autuantes consideraram especificamente com relação às Infrações 01, 02 e 03, que o cálculo do

diferencial de alíquotas do ICMS deveria ser efetuado a partir de valor distinto do valor da operação indicado na Nota Fiscal (que já contém o ICMS “por dentro” considerando a alíquota interestadual), sendo que o que se verifica pelas planilhas anexadas ao Auto de Infração (Emenda 87/15 – sem destaque partilha / ICMS partilha a menor / partilha a menor) é que os autuantes realizaram os cálculos “por dentro” do ICMS DIFAL mediante a aplicação da alíquota interna, apresentando o exemplo abaixo referente a NF 257422:

Valor da Operação (Nota Fiscal)	Valor sem imposto (alíquota interestadual – 7%)	Valor da Base de Cálculo – DIFAL (cálculo “por dentro” alíquota interna – 12%)
(A)	(A – 7%) = B	(B / 0,88) = C
R\$164.000,00	R\$152.520,00	R\$173.318,18

Assim, citou que, no entendimento dos autuantes, o valor do ICMS DIFAL que seria devido ao Estado da Bahia em relação à operação acobertada pela Nota Fiscal nº 257422 (Infração 02) seria de R\$3.727,27, calculado da seguinte forma:

Nota Fiscal	Data de emissão	Valor BC do DIFAL	Alíquota Interna	Alíquota Interestadual	DIFAL	Parcela Estado de Destino (BA)	Parcela Estado de Origem
			12%	7%*valor NF		40%	60%
257422	30/08/2016	R\$173.318,18	R\$20.798,18	R\$11.480,00	R\$9.318,18	R\$3.727,27	R\$5.590,91

No entanto, assevera que a forma de cálculo realizada pelos autuantes não possui qualquer respaldo legal, enquanto que, ao calcular o diferencial de alíquotas do ICMS devido nas operações que realizou e que foram objeto da autuação, corretamente, considerou a mesma base de cálculo do ICMS devido na operação interestadual (que já contém o ICMS “por dentro”), em atenção ao que dispõe o Convênio nº 93/2015:

“Cláusula primeira. (...)”

§ 1º A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do caput é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (...)”

Desta maneira, aponta que o exemplo abaixo demonstra o correto cálculo do DIFAL que realizou e que foi devidamente recolhido à Nota Fiscal nº 257422 (Infração 02), objeto do exemplo anterior:

Nota Fiscal	Data de emissão	Valor BC do DIFAL	Alíquota Interna	Alíquota Interestadual	DIFAL	Parcela Estado de Destino (BA)	Parcela Estado de Origem
			12%	7%		40%	60%
257422	30/08/2016	R\$164.000,00	R\$19.680,00	R\$11.480,00	R\$8.200,00	R\$3.280,00	R\$4.920,00

Já em relação à Nota Fiscal nº 250282, objeto da Infração 01, informa que, por um equívoco, deixou de proceder ao recolhimento do ICMS DIFAL incidente na operação, no entanto, ainda que o DIFAL seja devido, o cálculo efetuado pelos autuantes deve ser revisto, por estar em desacordo com o que prevê o Convênio ICMS 93/2015, mencionando que o valor devido à título ICMS DIFAL em relação à operação acobertada pela Nota Fiscal nº 250282 (Infração 01) é de R\$4.070,00 (e não de R\$4.625,00, conforme lançado), calculado da seguinte forma:

Nota Fiscal	Data de emissão	Valor BC do DIFAL	Alíquota Interna	Alíquota Interestadual	DIFAL	Parcela Estado de Destino (BA)	Parcela Estado de Origem
			12%	7%		40%	60%
257422	18/01/2016	R\$203.500,00	R\$24.420,00	R\$14.245,00	R\$10.175,00	R\$4.070,00	R\$6.105,00

Diante dos argumentos acima, concluiu que, restando demonstrada a correção dos cálculos que realizou, bem como que os valores de DIFAL do ICMS lançados por meio do Auto de Infração ora impugnado decorrem do erro de cálculo realizado pelos autuantes, deve ser prontamente cancelado o lançamento fiscal no que diz respeito às Infrações 02 e 03 e reformulado o crédito tributário em relação à Infração 01 (Nota Fiscal nº 250282).

No tocante à infração 05, pontuou que os autuantes entenderam que houve recolhimento a menos do ICMS/ST incidente nas operações de venda direta de veículos importados para consumidores

finais localizados neste Estado, acobertadas pelas Notas Fiscais nºs 259348, 284516 e 285845, que, no seu entendimento, estariam sujeitas às disposições do Convênio ICMS 51/00.

Destacou que, em relação à Nota Fiscal nº 259348, considera que é devido o ICMS/ST na operação e que a falta de recolhimento do imposto decorreu de equívoco na parametrização do seu sistema. No entanto, as operações acobertadas pelas Notas Fiscais nºs 284516 e 285845 (DOC. 05), apesar de se tratarem de vendas direta a consumidor final, não estão sujeitas ao regime de Substituição Tributária prevista no Convênio ICMS 51/00, pelas razões que passou a expor.

Citou que o Convênio ICMS 51/00 instituiu uma regulamentação especial de incidência do ICMS nas operações interestaduais de faturamento direto de veículos automotores, com a divisão da carga do imposto entre os Estados de origem e de destino, tendo em vista que, obrigatoriamente, nessas operações, haverá a participação de uma concessionária, que é responsável pela prestação de serviços de revisão e entrega, sendo que, posteriormente, foi editado o Convênio ICMS 92/15 para estabelecer *“a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes”*.

Acrescentou que a Cláusula Segunda do referido Convênio previu que o regime de substituição tributária se aplica às mercadorias ou bens constantes em seus Anexos II a XXIX, sendo que os veículos automotores sujeitos à referida sistemática estão listados no Anexo XXVI, que transcreveu.

Destacou, também, que o Convênio ICMS 92/15 foi revogado pelo Convênio ICMS 52/17 que, posteriormente, foi revogado pelo Convênio ICMS 142/18, sendo que, no entanto, restou mantida a mesma previsão de que o regime de substituição tributária se aplica somente às mercadorias ou bens constantes de seus Anexos, transcrevendo sua Cláusula sétima, para em seguida asseverar que deixou de recolher o ICMS-ST nas operações acobertadas pelas Notas Fiscais nºs 284516 e 285845 em razão dos veículos não estarem listados no Anexo XXIV do Convênio ICMS nº 52/17 (vigente à época dos fatos geradores), apontando que o veículo objeto da Nota Fiscal nº 284516 é um Caminhão Iveco Daily 45S17 Gran Furgone, classificado na NCM nº 8704.21.90, ao tempo em que se verifica pela ficha técnica anexa (DOC. 06) e pela própria Nota Fiscal autuada, o referido veículo automotor possui Peso Total Bruto (PBT) de 4.200kg, não se enquadrando, portanto, no item 17.0 do Anexo XXIV do Convênio ICMS nº 52/17.

Por sua vez, o veículo comercializado por meio da Nota Fiscal nº 285845 é um Ônibus Iveco GranClass 150S21, classificado na NCM nº 8702.10.00, cujas especificações consta no doc. 07 e pelas dimensões do veículo, não há dúvida de que esse possui volume interno de habitáculo, destinado a passageiros e motorista, superior a 9 m³, não havendo dúvida de que o veículo comercializado por meio da Nota Fiscal nº 285845 não se enquadra no item 1.0 do Anexo XXIV do Convênio ICMS nº 52/17.

Diante destes argumentos, concluiu, asseverando que deve ser cancelado o lançamento fiscal no que diz às operações acobertadas pelas Notas Fiscais nºs 284516 e 285845, vez que, apesar de se tratar de venda direta a consumidor final, não estão sujeitas ao regime de Substituição Tributária, por não estarem elencadas no Anexo XXIV do Convênio ICMS nº 52/017.

Em seguida, passou a contestar a multa de 60% que foi aplicada, a qual, ao seu entender, não está em consonância com o ordenamento jurídico, tendo em vista que o montante exacerbado da penalidade implica inconstitucional efeito confiscatório, citando, a este respeito o Art. 150, I da Constituição Federal, além de lição de eminente mestre do Direito e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, concluindo que na hipótese de não ser determinado o cancelamento integral do lançamento, deve ser determinada, subsidiariamente, a exclusão dos valores exigidos a título de multa ou a sua redução, de modo que o lançamento possa se adequar à vedação do efeito confiscatório da exigência fiscal e aos parâmetros de respeito à boa-fé e à segurança jurídica que condicionam a atividade fiscal.

Ao final, requereu que seja julgada procedente a presente Impugnação para cancelar a parcela do crédito tributário objeto da presente defesa, tendo em vista que:

- (i) com relação às Infrações 01, 02 e 03, as divergências apuradas decorrem do erro de cálculo, realizado pela Fiscalização, do diferencial de alíquota (DIFAL) do ICMS devido em relação às operações autuadas, em inobservância às regras previstas no Convênio ICMS 93/2015.
- (ii) com relação à Infração 05, a Fiscalização desconsiderou que as operações acobertadas pelas Notas Fiscais n^{os} 284516 e 285845 não estão sujeitas ao regime de Substituição Tributária prevista no Convênio ICMS 51/00.

Às fls. 154 a 156, foi juntada petição subscrita pelo autuado, efetuando juntada dos documentos que comprovam o pagamento integral da infração 04, no valor de R\$115.651,22, o qual após adição da multa e acréscimos legais, somou R\$133.260,00, enquanto que, em relação à infração 05 (Nota Fiscal n° 259.438), o valor principal recolhido foi de R\$4.406,78, sobre o qual foi adicionada multa e demais acréscimos legais, totalizando o valor recolhido de R\$5.548,56.

Os autuantes apresentaram a Informação Fiscal de fls. 163 a 166, destacando inicialmente que existe o reconhecimento do autuado em relação à infração 04 e parte da infração 05, no tocante à Nota Fiscal n° 259348, comprometendo-se a realizar os respectivos pagamentos.

No que diz respeito às infrações 01, 02 e 03, após resumir os argumentos defensivos, assim se posicionaram:

“Em relação à infração 1 (reconhecida na defesa), “sem destaque de partilha” (fl.07), a seguir explicamos os cálculos: BC do ICMS Normal = 203.500,00, retiramos desse valor o ICMS Normal = 14.245,00, com isso o valor da mercadoria sem imposto ficou em 189.255,00 a partir daí dividimos esse número por 0,88, jogando toda carga tributária (12%) por dentro, encontrando o número de 215.062,50, então começamos os cálculos a partir desse valor. Multiplicamos por 12%, ou seja, “a carga toda” retirando o imposto normal, sobra o total da partilha ou seja 11.562,50, a Bahia fica com 40 % desse valor que é 4.625,00”.

Em seguida, destacaram que o procedimento do autuado consiste em calcular o DIFAL sem jogar a carga de toda tributação dentro da base de cálculo, por esta razão o valor apurado pelo mesmo é menor que o devido, passando a explicar os cálculos que realizaram, considerando a norma prevista pela Lei n° 7.014/96, em seu Art. 4º, inciso XV e inciso XVI que tratam do momento em que ocorre o fato gerador do imposto, e, em seguida reportaram-se ao Art. 17 (base de cálculo), assim transcrito:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

(...)

XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo.

Nota: A redação atual do inciso “XI” do caput do art. 17 foi dada pela Lei n° 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16.

Redação originária, efeitos até 31/12/15:

“XI - nas hipóteses do inciso XV do art. 4º, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem.”

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso VI do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

c) o valor do IPI nas saídas efetuadas por contribuinte do imposto federal com destino a consumidor ou usuário final, a estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza não considerado contribuinte do ICMS, ou para uso, consumo ou ativo imobilizado de estabelecimento de contribuinte.

Nota: A alínea "c" foi acrescentada ao inciso II, do § 1º do art. 17 pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10.

§ 2º Não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, configurar fato gerador de ambos os impostos.

Em relação às infrações 2 e 3, mencionaram que a argumentação do autuado sobre os cálculos são as mesmas trazidas quanto à infração 01, razão pela qual mantém os mesmos argumentos acima esposados, destacando que o que se reclama “*é a diferença do que foi retido de partilha e o que deveria ser retido, retificando os cálculos da Impugnante e cobrando a diferença*”, razão pela qual pugnam pela procedência das mesmas.

Em relação às Infrações 02 e 03, opinaram pela total procedência.

No tocante à infração 05, destacaram que o autuado reconhece a exigência em relação a Nota Fiscal nº 259348 (fl. 29) e defende a cobrança referente às Notas Fiscais nºs 284516 e 285845 como segue: “*Em relação a Infração 05 será demonstrado que a Fiscalização desconsiderou que as operações acobertadas pelas Notas Fiscais n 284516 e 285845 não estão sujeitas ao regime de Substituição Tributária prevista no Convênio ICMS n 51/00*”.

Assim é que, em relação às notas fiscais questionadas pelo autuado, citaram que, quanto à Nota Fiscal nº 284516 – Empresa COELBA NCM 87042190, observam que, conforme relato do autuado, esse veículo está na exceção, não estando abarcado pelo Convênio 51/00, portanto, os cálculos que efetuaram em relação ao ICMS ST e partilha devem ser desconsiderados, e que segundo a EC 87/15, a obrigação do recolhimento da partilha cabe ao adquirente (vide abaixo), no entanto com o destaque da partilha feito pela remetente (fl.16), este deve efetuar seu devido recolhimento.

Já no que diz respeito à Nota Fiscal nº 285845 – Secretaria de Educação NCM 87021000, observam que, em consonância com o quanto arguido pela defesa, esse veículo “*... possui volume interno de habitáculo, destinado a passageiros e motorista, superior a 9 m³*”, não estando incluído no Convênio 51/00, portanto os cálculos que realizaram em relação ao ICMS ST e partilha devem ser desconsiderados, no entanto com o destaque da partilha feito pela remetente (fl. 17), este deve efetuar seu devido recolhimento.

Considerando que o autuado reconheceu a exigência relacionada à Nota Fiscal nº 259348, pontuaram que acatam os argumentos defensivos em relação aos demais itens desta infração 05.

Em conclusão, opinaram pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração.

De acordo com os docs. de fls. 170 a 174, o autuado apresentou manifestação a respeito da Informação Fiscal produzida pelos autuantes, onde, a rigor, reiteraram os argumentos defensivos já apresentados na peça de defesa inicial, enquanto que os autuantes, ao se pronunciarem à fl. 177, também reiteraram os termos da Informação Fiscal que apresentaram.

Por fim, foram juntados, às fls. 180 a 182, relatório de pagamento efetuado pelo autuado em 24/05/2019, em relação ao presente PAF extraído do SIGAT – Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária.

VOTO

O Auto de Infração sob análise imputou ao autuado a prática de 05 (cinco) infrações à legislação tributária estadual, o que significou o lançamento para efeito de exigência de crédito tributário no montante de R\$182.918,91 em valores históricos.

A infração 04, no valor de R\$115.651,22, foi inteiramente reconhecida como devida pelo autuado, cujo pagamento foi realizado em 24/05/19, docs. fls. 180 e 181, no valor total de R\$133.260,00 inexistindo lide em relação à mesma.

Quanto à infração 05, no valor total de R\$12.995,44, foi reconhecido e pago pelo autuado o valor de R\$4.606,78 referente à data de ocorrência de 31/10/2016, conforme doc. fls. 180 e 182, cujo pagamento total deste item reconhecido resultou na quantia de R\$5.548,57. Com isso, a lide remanesce em relação às demais ocorrências que somam R\$8.588,67 que adiante serão apreciadas.

Destaco que os valores acima pagos deverão ser homologados pelo setor competente desta SEFAZ.

Isto posto, passo ao exame do mérito das infrações impugnadas, já que não houve qualquer questionamento pelo autuado relacionado ao aspecto formal do lançamento.

Assim é que, em relação às infrações 01, 02 e 03, vejo que se referem ao mesmo fato, isto é, o cálculo do ICMS partilhado nos moldes previstos pela Emenda Constitucional nº 87/15, e Convênio ICMS 93/15, incidente nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, neste caso, o Estado da Bahia, sendo o remetente localizado no Estado de Minas Gerais.

Convém aqui destacar que a infração 01 trata de falta de destaque do ICMS partilha em venda para consumidor final, a infração 02 se refere a destaque e recolhimento a menos do ICMS partilha enquanto que a infração 03 se refere à cobrança de diferença de ICMS partilha destacado a menos, portanto, todas estas questões estão relacionadas ao cálculo do ICMS que deverá ser partilhado com o Estado da Bahia nas operações que foram realizadas pelo autuado e destinadas à não contribuintes do ICMS neste Estado.

O argumento e o entendimento defendido pelo autuado é no sentido de que o cálculo da diferença de alíquota deve ser realizado a partir da mesma base de cálculo do ICMS, que já contempla o cálculo por dentro, na forma prevista pelo Art. 13, § 1º da LC nº 87/96, cuja fórmula se encontra prevista pelo Convênio nº 93/15, alegando que os autuantes entenderam que o cálculo da diferença de alíquotas deveria ser efetuado a partir de “valor distinto” do valor da operação indicado na nota fiscal, que já contém o ICMS “por dentro” considerando a alíquota interestadual.

Já os autuantes rebateram os argumentos defensivos, pontuando que os cálculos que efetuaram tomaram por base o disposto nos Arts. 4º, incisos XV e XVI e 17, XI, ambos da Lei nº 7.014/96, onde está previsto que *“nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação da unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo a diferença de alíquotas integrar a base de cálculo”*.

Os autuantes apresentaram o seguinte cálculo para demonstrar que o procedimento que utilizaram atendeu a norma legal acima citada, com a seguinte conotação:

- Nota fiscal nº 250.282, fl. 08, base de cálculo do ICMS normal: R\$203.500,00;
- Exclusão do ICMS normal destacado na nota fiscal: R\$14.245,00;
- Valor da mercadoria sem o imposto R\$189.255,00, o qual foi dividido por 0,88% para efeito de consideração da carga tributária de 12% “por dentro” apurando o valor de R\$215.062,50, o qual foi multiplicado por 12% para efeito de determinação da carga tributária total no valor de R\$25.807,50, sendo deduzido desse valor o ICMS normal de R\$14.245,00, resultando o total a ser partilhado na ordem de R\$11.662,50 sendo que, deste valor, 40% é destinado ao Estado da Bahia, ou seja, R\$4.625,00, que foi o valor exigido na infração 01 já que não consta do documento fiscal esta indicação.

Analisando ambos os argumentos, vejo que não assiste razão ao autuado e considero se encontrarem corretos os cálculos realizados pelos autuantes, já que se encontram respaldados pela legislação tributária estadual mencionada. Aliás, esta é uma questão que já contém precedentes em julgamentos realizados neste CONSEF a este respeito e, a título exemplificativo e também para ilustrar este voto, **com a devida vênia**, transcrevo parte do Voto constante do Acórdão nº 0019-01/18 exarado pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, cujos fundamentos ali esposados peço licença para integrar o presente voto:

“(…)

No mérito, acusa o Auditor Fiscal que a empresa autuada deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, no período de janeiro a setembro de 2016, em desacordo com a forma prevista na Lei 13.373, de 21.09.2015, que alterou a Lei 7.014/96. Argumenta o sujeito passivo que a autuação está fundada em premissas equivocadas, afronta a legislação, por ausência de Lei Complementar que viabilize a hipótese de incidência pretendida pela Lei nº 13.373/15, que modificou o método de apuração do ICMS nas operações interestaduais destinadas a contribuintes do imposto – ICMS-DIFAL. Diz que, conforme artigo 146, III, CF 88, somente a lei complementar poderá definir as normas gerais em matéria tributária, entre elas, base de cálculo do ICMS. A tributação do Diferencial de Alíquota está tipificada diretamente na Constituição Federal de 1988, no seu artigo 155, § 2º, inciso VII. No Estado da Bahia, instituída a exigência na Lei 7.014/96 (art. 2º inciso IV). – alteração dada pela Lei 13.373, de 21.09.2015. Art. 2º O ICMS incide sobre: (...) IV- as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto A norma esteve regulamentada no Decreto 6.284/97 (1º, § 2º, IV do RICMS /BA), vigente até 31.03.2012. A partir da vigência do RICMS-12, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, o ICMS diferencial de alíquotas está assim definido (art. 305, § 4º, III e V) § 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher: (...) III - o valor correspondente à diferença de alíquotas: a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente; b) nas utilizações de serviços de transporte ou de comunicação iniciados em outra unidade da Federação e não vinculados a operações ou prestações subsequentes sujeitas ao imposto; (...) V- o valor do imposto devido ao Estado da Bahia correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual decorrente de operações e prestações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto domiciliado em outra unidade da federação. (acrescentado ao § 4º do art. 305 pelo Decreto nº 16.738/16, efeitos a partir de 01/01/16). A base de cálculo da exigência tem assento no artigo 17, XI, na redação também dada pela Lei nº 13.373/15, que recepcionou a alteração constitucional, modificando parte dos dispositivos da Lei nº 7.014/96, dentre eles, o artigo acima referido: Art. 17. A base de cálculo do imposto é: (...) XI – nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo. Sabe-se que em 16/04/2015, foi publicada a Emenda Constitucional nº 87/2015, que alterou o artigo 155, §2º, VII e VIII, da CF/88, para alterar a forma de recolhimento do ICMS nas operações interestaduais que destinem bens ou serviços a consumidores finais localizados em outras unidades da Federação. A alteração constitucional previu que, em tais operações, a alíquota interestadual do ICMS será recolhida ao Estado de origem, bem como que ao Estado de destino caberá o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. A EC 87/15 altera ainda a sistemática de cobrança de ICMS nas operações que destinem bens e serviços ao consumidor final não contribuinte do imposto, localizado em outro Estado. Abrange situações para além do comércio eletrônico (e – commerce). Antes da EC 87/15, em tais casos, o ICMS era devido integralmente ao Estado de origem. Após a Emenda, o ICMS devido nessas operações e prestações será partilhado. O Estado de origem fará jus ao imposto correspondente à alíquota interestadual; o Estado de destino terá direito à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Assim, desde 1º de janeiro de 2016, para todas as operações será adotada a partilha do ICMS entre os Estados de origem e do destino, com base no mecanismo de alíquota interestadual. Transcrição do texto constitucional: Art. 155 O ICMS incide sobre: § 2º (...) VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização de destinatário o imposto correspondente a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual O direito não assiste ao autuado, na tentativa de invalidar a exigência, pela ausência de Lei Complementar que viabilize a hipótese de incidência pretendida pela Lei nº 13.373/15, considerando que somente a LC poderia definir as normas gerais em matéria tributária e alteração da base de cálculo. O ICMS da diferença de alíquotas – DIFAL, encontra seu fundamento de validade na própria Constituição Federal (art. 155, § 2º, incisos VII, VIII e, depois da EC 87/15, art. 155, § 2º, inciso VII). Na ausência de Lei Complementar, as unidades federadas exercem competência legislativa plena, nos termos do art. 24, § 3º da Constituição Federal. Visando uniformizar a aplicação da EC 87/15, os Estados decidiram discutir uma proposta de regulamentação no âmbito do CONFAZ, através do Convênio ICMS 93/15. Tal dispositivo, em que pese o fato de a LC 87/96 não ter feito alusão, tem em mira preservar a arrecadação dos Estados, quando em seus territórios estiverem localizados consumidores finais de mercadorias ou serviços tributáveis pelo ICMS. Trata-se de instrumento usado para proteger a competitividade do Estado em que reside o comprador. Com outorga da Emenda Constitucional nº 87/2015, o Estado da Bahia através da Lei nº 13.373, de 21/09/2015, instituiu o diferencial de alíquotas nas operações interestaduais com consumidor final não contribuinte, bem como alterou o inciso XI do Art. 17 da Lei nº 7.014/96, que dispõe sobre a base de cálculo do diferencial de alíquotas nas operações com consumidor final contribuinte do ICMS e também para consumidores não contribuintes do ICMS, consignando que o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integra a base de cálculo. Assim, no caso em concreto, a base de cálculo é o valor da operação ou prestação na unidade de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de

alíquotas integrem a base de cálculo, conforme o inciso XI do art. 17 da Lei Estadual 7.014/96, resultando no imposto a pagar determinado pelo § 6º do mesmo artigo e lei. Assim, o Auditor elaborou demonstrativo com os cálculos efetuados para obter o ICMS diferencial de alíquotas, identificando cada operação, destacando a alíquota do ICMS do Estado do destinatário para o cálculo da exclusão do ICMS operação interestadual da base de cálculo (coluna “G”). Identificou o valor da operação interestadual sem o ICMS, por dentro (coluna “I”), regra está insculpida no §1º do art. 13 da LC nº 87/96, e apurou a base de cálculo do ICMS diferencial de alíquotas, considerando-se a alíquota interna de 17% (ou 18%, quando pertinente), adicionado o valor do IPI (coluna “J”). Tudo gravado no CD, fls. 48, e entregue ao contribuinte, fls. 51 e em conformidade com a instrução legal sobre o ICMS relativo ao diferencial de alíquota, após as alterações implementadas pela Emenda Constitucional nº 87/2015. Os valores consignados pela fiscalização, nas colunas A, B, D, C e E do demonstrativo fiscal, foram fornecidos pelo próprio autuado. Utilizando-se, à guisa de exemplo, a mesma nota fiscal 390324, o valor recolhido ao Estado de origem foi R\$456,17 e não R\$469,86, como quer o autuado. Ademais, se equívoco houve, no cálculo do imposto exigido, este ocorreu em favor da Fazenda Pública desse Estado, porquanto o valor do IPI não compôs o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas que integram a base de cálculo, conforme o inciso XI do art. 17 da Lei Estadual 7.014/96. Situação que deve ser apurada pela Autoridade Fiscal competente. Não há, portanto, como prosperar a tese defendida pelo Autuado de defeito no “racional” aplicado pela fiscalização do Estado da Bahia ou que o Regulamento do Estado de São Paulo determina base de cálculo diversa. Na operação interestadual, seja venda ou transferência, o ICMS calculado com base na alíquota interestadual integra a sua própria base de cálculo. Assim, para que não haja contaminação da base de cálculo do imposto referente ao diferencial de alíquota pela aplicação da alíquota interestadual, esta é expurgada para que a alíquota interna seja aplicada sobre o valor da mercadoria desonerada do ICMS. Regra geral do imposto integrar a sua própria base de cálculo, o que expressa o inciso XI do Art. 17 da Lei nº 7.014/96. Face ao exposto, o Auto de Infração é PROCEDENTE, (...)”

Isto posto, julgo subsistentes as infrações 01, 02 e 03.

No que diz respeito à infração 05, no tocante as parcelas que foram impugnadas, ocorrências de 31/08/2018, no valor de R\$3.116,77, e 30/09/2018, no valor de R\$5.471,89 vejo que assiste razão ao autuado em seus argumentos visto que as operações constantes nas Notas Fiscais nºs 284516 e 285845 não estão sujeitas ao regime de substituição tributária, prevista pelo Convênio ICMS 51/00, fato este reconhecido pelos autuantes que opinaram pela exclusão de tais valores do lançamento, com o que concordo.

Desta maneira, a infração 05 resta parcialmente subsistente no valor de R\$4.406,78, valor este já recolhido pelo sujeito passivo conforme já mencionado no início deste voto.

Em conclusão, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração no valor de R\$174.330,25, sendo as infrações 01, 02, 03 e 04 inteiramente procedentes enquanto que a infração 05 é parcialmente subsiste, na forma acima explanada, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298624.0001/19-8**, lavrado contra **CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA. (IVECO LATIN AMÉRICA LTDA.)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$174.330,25**, acrescido de multa de 60%, prevista pelo Art. 42, II, alíneas “f” e “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os recolhimentos já efetuados.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de dezembro de 2019.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR