

PROCESSO - A. I. Nº 281082.0012/21-0
RECORRENTE - FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JFJ nº 0064-03/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/07/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO C/JF Nº 0211-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Demonstrado nos autos que, consoante previsão expressa no Convênio ICMS 51/00 a parcela do imposto relativa à operação sujeita ao regime de sujeição passiva a unidade federada de localização da concessionária que fará entrega do veículo ao consumidor. O sujeito passivo não logra êxito em elidir a acusação fiscal, uma vez que, ao contrário do que demonstra a fiscalização, não comprova nos autos que a localização da concessionária que fez a entrega dos veículos, objeto da autuação está localizada em unidade federada distinta deste Estado da Bahia. Infração subsistente. Preliminar de nulidade não acolhida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte contra a decisão proferida pela 3ª JFJ, que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em lavrado em 22/12/2021, em razão da seguinte infração:

Infração 01 - 03.02.05 - Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas (2017), sendo exigido ICMS no valor de R\$ 53.634.507,01, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96.

Consta que se refere ao ICMS que fora indevidamente pago para outro Estado da Federação, quando deveria ter sido feito em favor do Estado da Bahia, visto que tanto as vendas quanto as entregas dos veículos às transportadoras, quanto à prestação de serviço de revisão pelas mesmas e as posteriores remessas dessas para os destinatários finais em outros Estados, à ordem das locadoras, ocorreram dentro do território baiano. Dessa forma, em face da previsão expressa na Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 51/00, a parcela do ICMS é devida à unidade Federada de localização da empresa que fará a entrega do veículo ao consumidor e, como essas entregas ocorreram na Bahia, a este Estado é devido a totalidade do imposto, conforme Termo Circunstanciado de Fiscalização e demonstrativos analítico e sintético acostados aos autos.

Na decisão proferida (fls. 141 a 145-verso), foi apreciado que:

“Inicialmente cabe enfrentar a preliminar de nulidade suscitada pelo Impugnante, sob o fundamento de erro detectado na apuração do crédito tributário ora exigido. Aduzindo que os Autuantes cometeram um lapso material, ao não recompor sua escrita fiscal para refletir a sua nova realidade fiscal/contábil, depois de ter efetuado o pagamento de R\$ 2.149.982.767,46, relacionado à liquidação antecipada dos títulos de créditos concedidos no contrato de financiamento firmado no ano de 2014 com o Estado da Bahia, para fins de adesão aos incentivos fiscais no programa PROAUTO/FUNDESE.

Explicou que celebrou com o Estado da Bahia Termo Aditivo ao Contrato de Desenvolvimento de Empreendimento Industrial e Outras Avenças, a fim de pactuar a liquidação antecipada relativa ao crédito presumido de financiamento.

Verifico que, o que se constata é a inexistência de qualquer conexão entre a origem e a forma de apuração da presente exigência fiscal e o tratamento tributário disposto ao Autuado como beneficiário do Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo da Bahia - PROAUTO, instituído pela Lei nº 7.537/99, mesmo tendo celebrado o supra aludido Termo Aditivo. Eis que, o recolhimento a menos do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas de mercadorias regularmente escrituradas, objeto da presente autuação se origina da ocorrência de fato gerador de obrigação tributária estatuído em lei que, só se extingue

com o crédito dela decorrente. Ademais, o citado acordo celebrado não tem o condão de alterar a interpretação da lei tributária, muito menos inibir a ocorrência do fato gerador.

Convém salientar, por importante, que o benefício do Autuado consistia na apropriação como crédito fiscal de valor a título de financiamento de capital de giro, limitado a um percentual do saldo devedor apurado em cada mês. Dentre os critérios e condições para fruição do financiamento de capital de giro, estabelecidos no art. 5º, da Lei nº 7.537/99, constava o da obrigatoriedade da empresa beneficiada de emitir títulos de crédito em favor do gestor financeiro do FUNDESE, no valor de cada parcela liberada.

Já o art. 4º, do Dec. nº 14.209/12 reiterou que a escrituração de créditos fiscais para compensação do valor do ICMS a recolher, no valor correspondente ao financiamento de capital de giro, dependia da emissão da correspondente nota promissória em favor do agente credor.

Como se depreende claramente do arcabouço normativo que rege o benefício fiscal do PROAUTO/FUNDESE, inexistia previsão legal para sua aplicação em imposto devido apurado através de auditoria fiscal oriundo de lançamento de ofício realizado pelo sujeito ativo.

Assim, além do já expendido e, não tendo natureza tributária o pagamento do financiamento antecipadamente realizado pelo Defendente, não há como prosperar a pretensão do Autuado de ser levado em consideração na apuração do ICMS devido objeto da presente autuação.

Por isso, em suma, rechaço a preliminar de nulidade suscitada, por entender ser descabida a pretendida recomposição da escrita fiscal do estabelecimento autuado, haja vista a inexistência de conexão entre o crédito tributário, devidamente constituído nos presentes autos, em face da constatação da ocorrência de fato gerador previsto em lei e o multicitado contrato de financiamento celebrado entre o Defendente e o Estado da Bahia.

Consigno ainda, no que tange às questões formais, estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do Auto de Infração, encontrando-se definidos, o enquadramento legal da irregularidade apurada, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário exigido. O lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses preconizadas pela legislação de regência, especialmente as constantes do art. 18, do RPAF-BA/99, que pudesse inquirir de nulidade a autuação.

No mérito, o presente processo imputa ao Autuado o recolhimento a menos do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2017, consoante demonstrativo às fls. 08 a 10 e CD à fl. 67. Consta explicitado na descrição da infração que o ICMS objeto da presente autuação fora indevidamente pago para outro Estado da Federação, quando deveria ter sido feito em favor do Estado da Bahia, visto que, tanto as vendas, quanto as entregas dos veículos às transportadoras, quanto à prestação de serviço de revisão pelas mesmas e as posteriores remessas dessas para os destinatários finais em outros estados, à ordem das locadoras, ocorreram dentro do território baiano. Como essas entregas ocorreram na Bahia, a este estado é devido a totalidade do imposto.

A legislação de regência define as vendas diretas de veículos automotores novos realizadas pelas montadoras:

A Lei nº 6.729/79, in verbis:

“Art. 15. O concedente poderá efetuar vendas diretas de veículos automotores.

I - independentemente da atuação ou pedido de concessionário:

a) à Administração Pública, direta ou indireta, ou ao Corpo Diplomático;

b) a outros compradores especiais, nos limites que forem previamente ajustados com sua rede de distribuição;

II - através da rede de distribuição:

a) às pessoas indicadas no inciso I, alínea a, incumbindo o encaminhamento do pedido a concessionário que tenha esta atribuição;

b) a frotistas de veículos automotores, expressamente caracterizados, cabendo unicamente aos concessionários objetivar vendas desta natureza;

c) a outros compradores especiais, facultada a qualquer concessionário a apresentação do pedido.

§ 1º Nas vendas diretas, o concessionário fará jus ao valor da contraprestação relativa aos serviços de revisão que prestar, na hipótese do inciso I, ou ao valor da margem de comercialização correspondente à mercadoria vendida, na hipótese do inciso II deste artigo.

§ 2º A incidência das vendas diretas através de concessionário, sobre a respectiva quota de veículos automotores, será estipulada entre o concedente e sua rede de distribuição.”

Convênio ICMS 51/00, in verbis:

“Cláusula primeira Em relação às operações com veículos automotores novos, constantes nas posições 8429.59, 8433.59 e no capítulo 87, excluída a posição 8713, da Nomenclatura Brasileira de Mercadoria/Sistema Harmonizado - NBWSH, em que ocorra faturamento direto ao consumidor pela montadora ou pelo importador, observar-se-ão as disposições deste convênio.

§ 1º O disposto neste convênio somente se aplica nos casos em que:

- I - a entrega do veículo ao consumidor seja feita pela concessionária envolvida na operação;
 - II - a operação esteja sujeita ao regime de substituição tributária em relação a veículos novos.
- [...]

§ 2º A parcela do imposto relativa à operação sujeita ao regime de sujeição passiva por substituição é devida à unidade federada de localização da concessionária que fará a entrega do veículo ao consumidor.

§ 3º A partir de 1º de julho de 2008, o disposto no § 2º aplica-se também às operações de arrendamento mercantil (leasing).”

Em sede defesa, o Impugnante, rogou pela insubsistência da autuação e, para elidir a acusação fiscal, alegou, tão-somente, que a entrega física dos veículos, objeto da presente autuação e, principalmente, as concessionárias envolvidas na respectiva entrega (destinatária na NF), se efetivaram em Unidade Federada distinta do estado da Bahia, esta UF diferente, sim, competente para arrecadar a parcela do ICMS-ST apurada sob a sistemática do faturamento direto. É o que preceitua expressamente o § 1º, inciso II, da Cláusula Primeira c/c o § 1º, da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 51/00.

Frisou que de acordo com as notas fiscais apontadas pelos Autuantes, as concessionárias envolvidas na entrega dos veículos aos destinatários finais – e onde ocorreu a circulação física dos veículos – estão situadas em outros Estados e que obedecendo às disposições supracitadas do Convênio ICMS nº 51/00, efetuando o recolhimento do ICMS-ST a estas respectivas unidades federativas. Sustentou ainda que o critério material da localização da concessionária envolvida na entrega do veículo é aspecto decisivo para a definição da competência tributária arrecadatória do ICMS-ST.

Os Autuantes ao procederem a informação fiscal rebateram a alegação da Defesa explicando que todas as operações arroladas no levantamento fiscal, diferente do que quer fazer crer o Autuado, tiveram as revisões de entrega realizadas no Estado da Bahia num processo denominado de Preparação Pré-Entrega - PDI, (na sigla em inglês) ou Preparação para Veículos Novos - PVN, realizada pelas empresas listadas no Termo Circunstanciado de Fiscalização, fls. 11 a 22, apesar das notas fiscais envolvidas informar, de forma distinta, que os veículos seriam entregues em uma concessionária situada em outra unidade da federação.

Esclareceram ainda que, além da revisão de entrega serem feita dentro do território baiano, a entrega física do bem, que já é de propriedade do adquirente, também é feita dentro do Estado, conforme os exemplos citados no Termo Circunstanciado de Fiscalização. Apontou como exemplo às fls. 22 a 41, identificando os veículos são entregues na Localiza em Camaçari diferentemente do que alega o Autuado. Asseverou restar comprovado que, na prática as revisões e a respectiva entrega dos veículos objeto de vendas diretas constantes nas operações autuadas, foram feitas por empresas situada em território baiano.

Em suma, essas foram as ponderações que emergiram do contraditório.

Depois de examinar as peças que alicerçam a acusação fiscal e confrontar com as alegações apresentadas pelo Impugnante para se eximir da irregularidade que lhe fora imputada, constato que razão não lhe assiste, haja vista que, apesar de ter recebido cópia do Termo Circunstanciado de Fiscalização, fl. 11 a 22, juntamente com a documentação anexada às fls. 24 a 66, cujas cópias lhe foram entregues, como se verifica às 68 a 71, comprovando de forma cabal que os veículos não foram entregues ao consumidor e nem efetuada a revisão pela concessionária localizada em outra unidade da Federação constantes das notas fiscais arroladas no levantamento fiscal, não carregou aos autos elemento algum capaz de elidir a acusação fiscal.

Convém salientar que a simples emissão da nota fiscal, tendo como destinatária concessionária localizada em outra unidade da Federação, sem a devida comprovação da efetiva entrega ao consumidor e de revisão do veículo, não se constitui condição suficiente e necessária para a caracterização da destinação da parcela do imposto à unidade federada em que estiver localizada a concessionária, como ocorrera no presente caso.

A não entrega dos veículos na unidade federada constante das notas fiscais emitidas pelo Autuado, é o que restou comprovado nos autos através do exemplo, item, 2. Caso - colacionado aos autos no documento “Termo Circunstanciado de Fiscalização”, fls. 11 a 22, elaborado pelos Autuantes e acompanhado de cópia da respectiva documentação fiscal, fls. 34 a 41, cuja cópia entregue ao autuado. Cujo teor, por importante, reproduzo a seguir.

“2. CASO

1.1 A Ford emiti uma NF de venda a consumidor final tendo como adquirente a Localiza situada em Minas Gerais, repartindo o ICMS entre a origem, Estado da Bahia e Minas Gerais Estado de Destino, nos moldes do Convênio 51/00, identificando no campo informações complementares que o local de entrega será uma concessionária Ford situada no município de Belo Horizonte/MG;

Comentário 1: Na prática a mercadoria não circula havendo apenas a circulação jurídica da nota fiscal;

Comentário 2: O veículo permanece inicialmente armazenado no pátio da Ford, em Camaçari-Ba, apesar da informação que será entregue em uma concessionária Ford situada no município de Belo Horizonte/MG.

1.2 De posse da NF a Localiza de MG registra o veículo no departamento de trânsito de Minas Gerais, confecciona as placas que identificam o veículo e encaminha as placas e o DUT para a empresa Brazul em Camaçari/Ba;

1.3 A empresa Brazul de Camaçari retira o veículo na FORD, realiza a preparação Pré-Entrega (P DI, na sigla em inglês) ou Preparação para Veículos Novos (P V N), que consiste na preparação de veículos para a entrega final, ao cliente, fazendo o papel de concessionária, conforme material em anexo e declaração da Ford no campo de informações complementares da NFe;

1.4 Após a revisão e colocação das placas do veículo, o mesmo é entregue a Localiza Camaçari/Ba, ficando definitivamente na posse e propriedade da Empresa Localiza;

1.5. Em seguida, 30 dias após a emissão da NFe 572313, é enviado para um cliente da Localiza no território nacional tendo como remetente a Localiza Camaçari e, no caso em apreço, a destinatário Adriano Eletromecânica situado em Vitória da Conquista/Ba, conforme CT e 1 13590, acompanhado de um documento extra fiscal denominado Carta Fisco.

Comentário 3: Frise-se que antes de ser enviado para um cliente da Localiza no território nacional, o veículo já na posse da Localiza, chega a ficar períodos superiores a 200 dias no Estado da Bahia em Camaçari, conforme demonstrativo anexo ao Auto de Infração.

Comentário 4: A Brazul situada na Bahia presta o serviço de revisão e entrega do veículo ao consumidor final adquirente, fazendo o papel de concessionária, conforme explicitado no ponto 4 a seguir.

Registre-se que o Estado da Bahia é o local onde a nota fiscal foi emitida, o veículo foi entregue ao adquirente e remetido a seu cliente, entretanto, indevidamente, a Ford recolheu o ICMS de destino para o Estado de Minas Gerais, contrariando o que preconiza o Convênio 51/00."

Assim, nos termos expendidos, ante a comprovação nos autos de que, efetivamente, os veículos, objeto da autuação, foram revisados e entregues aos consumidores por empresas localizadas neste Estado da Bahia e não por concessionárias localizadas em outras Unidades da Federação, concluo pela subsistência da autuação.

Ante o exposto, Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 155 a 169), preliminarmente, suscitou a nulidade material da autuação em virtude do erro detectado na apuração do crédito tributário ora exigido, por não ter sido efetuada a recomposição da escrita fiscal, a fim de refletir a sua nova realidade fiscal/contábil, após o pagamento no valor de R\$ 2.149.982.767,46, relacionado à liquidação antecipada dos títulos de créditos concedidos no contrato de financiamento firmado no ano de 2014 com o Estado da Bahia, de adesão aos incentivos fiscais do programa PROAUTO/FUNDESE.

Explicou que uma das medidas visando ao fomento no setor de automóveis consistia na concessão de financiamento de capital de giro, de modo que estava autorizada a utilizar o montante referente ao aludido capital para compensação do ICMS devido mensalmente ao Estado da Bahia, conforme previsto em seu Contrato com o Estado, firmado em 29/12/2014, e no Art. 4º do Decreto nº 14.209/12, tendo sido lhe concedida linha de crédito, oriunda do FUNDESE, conversível em isenção parcial do ICMS, a ser aplicada em cada período de apuração, correspondente ao montante equivalente a 80% (oitenta por cento) do ICMS mensal apurado, o qual era lançado na escrita fiscal do estabelecimento autuado na forma de crédito presumido.

Disse que, em contrapartida ao regime financeiro-tributário acima, era obrigada a efetuar, em cada período de apuração, o recolhimento mínimo à vista equivalente ao percentual de 20% (vinte por cento) sobre o ICMS devido, nos moldes do regime especial de tributação concedido pela Lei nº 7.537/99 e Contrato de Financiamento, mas que, em 27/05/2021, firmou com o Estado do Bahia o "PRIMEIRO TERMO ADITIVO AO CONTRATO DE DESENVOLVIMENTO DE EMPREENDIMENTO INDUSTRIAL E OUTRAS AVENÇAS" (fls. 118 a 122), a fim de pactuar a liquidação antecipada relativa ao seu crédito presumido acumulado, haja vista a comunicação de encerramento das atividades fabris neste Estado da Bahia.

Aduziu que o lançamento obrigatoriamente deveria retratar a sua atual realidade fiscal, à luz do Art. 142 do Código Tributário Nacional, sob pena de declaração de nulidade, por vício material, tendo em vista que se refere a fatos geradores relativos aos períodos de janeiro a dezembro de

2017, em respeito às obrigações assumidas, restando prejudicado o seu embasamento legal e a sua liquidez.

No mérito, relatou que a autuação foi lavrada sob o equivocado entendimento segundo o qual teria deixado de recolher o ICMS-ST em favor do Estado da Bahia, na sistemática definida pelo Convênio ICMS 51/00, mas a entrega física dos veículos, e, principalmente, as concessionárias envolvidas na respectiva entrega (destinatária na NF), se efetivaram em unidades Federadas distintas do Estado da Bahia, competentes para arrecadar a parcela do ICMS-ST apurada sob a sistemática do faturamento direto, conforme preceitua expressamente o § 1º, II da Cláusula Primeira c/c o § 1º, da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 51/00.

Afirmou que pode ser observado em todas as notas fiscais objeto da autuação que as concessionárias envolvidas na entrega dos veículos aos destinatários finais – e onde ocorreu a circulação física dos veículos – estão situadas em outros Estados, tendo efetuado o recolhimento do ICMS-ST a estas respectivas unidades Federadas, obedecendo às disposições supracitadas do Convênio ICMS 51/00.

Asseverou que o local da entrega física do bem também constitui um elemento fundamental para a definição da competência tributária, aspecto ratificado na redação imposta pela Lei Complementar nº 190/2022 ao § 7º, do Art. 11 da Lei Complementar nº 87/96.

Destacou o Parecer nº 00277/2010, emitido pela SEFAZ/BA, baseado no Art. 218, VII, “a” do RICMS/BA, no qual ressalta o fato de o adquirente jurídico ser o destinatário da NF, mas podendo ser a mercadoria entregue em local diverso.

Ressaltou que, do ponto de vista material e legal, adotou exatamente a regra prevista no § 1º, da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 51/00, considerando a imprescindibilidade do envolvimento do estabelecimento concessionário na entrega do veículo, de modo a recolher o ICMS-ST ao Estado onde ocorreu a entrega efetiva do veículo e, ao exigir a diferença do ICMS-ST para si, o Fisco Baiano está afrontando o Pacto Federativo, eis que é signatário do Convênio ICMS 51/00, além de contrariar o próprio entendimento acerca da competência tributária na hipótese da entrega física de mercadorias, conforme a solução de consulta citada.

Requeru que o Recurso Voluntário seja julgado inteiramente procedente, com o cancelamento integral da exigência fiscal.

Registra-se na sessão de videoconferência (25/08/2022), os advogados Drs. Ana Carolina de Oliveira Martins – OAB/RJ nº 216.338 e José Guilherme Feuermann Missagia – OAB/RJ nº 140.829, no qual exerceram o seu direito de sustentação oral.

Em sessão realizada no dia 25/08/2022, a 2ª CJF deliberou pela realização de diligência fiscal, contextualizando que o autuado alegou que os adquirentes dos veículos foram feitos por concessionárias que revenderam os veículos a locadoras, ambos localizados em outros Estados, onde são feitas as revisões antes da entrega, cujos veículos são retirados do estabelecimento autuado (montadora), por transportadoras, sem emissão de CTe, ficando em posse das mesmas neste Estado, fazendo customização (emplacamento, licenciamento na unidade da Federação do adquirente da mercadoria).

Considerando que a alegação de que não é necessário a entrega física do veículo para definição do sujeito ativo da substituição tributária e o § 2º, da Cláusula 1ª do Convênio ICMS 51/00, estabelece que o critério da entrega física para definição do sujeito ativo, não adentraram a dependência de locadoras localizadas neste Estado, decidiu encaminhar o processo em diligência à PGE/PROFIS solicitando manifestação jurídica, questionando “*Qual a unidade da Federação e o sujeito ativo da substituição tributária nas operações objeto do Auto de Infração*”.

A PGE/PROFIS no Parecer nº 2022.176588-0 (fls. 213/221), inicialmente discorre sobre a infração, alegações recursivas, teor da diligência fiscal, reproduz parte do Convênio ICMS 51/2000, afirmando que nos termos do art. 199 do CTN, o corpo normativo foi alicerçado na lógica da otimização da fiscalização da substituição tributária, concentrando nos centros industriais de automóveis para outros centros consumidores, onde o uso do veículo implicará em custo

financeiro a unidade Federada.

Com base nesta lógica, a norma trouxe para dentro da operação de circulação de vendas de veículos novos, “*por conduto de faturamento direto ao consumidor, a figura da concessionária*”, que atua na venda dos veículos, “*quando o negócio jurídico documental de compra e venda se perfaz inteiramente entre montadora/importador e o consumidor final, ou melhor, o elo final do destino real do veículo na operação de venda*”.

Afirma que a palavra “entrega” ajusta se a tradição real do bem, com a efetiva concretização da mudança da propriedade ao consumidor final adquirente, possibilitando-o o exercício do domínio, em especial o “*jus fruendi*” (art. 2º da Lei nº 8.078/1990), cuja expressão “entrega do veículo” indica a efetiva tradição do bem ao consumidor final, coincidido o local da concessionária real e destinatário final do veículo, que se materializa com a “entrega das chaves”.

Aduz que a tradição real consiste na entrega da coisa do alienante ao adquirente, transferindo o domínio, dando concretude ao contrato jurídico antecedente, ocorrendo com a entrega a publicidade da transferência, chamando a atenção que no Brasil, o contrato não é instrumento suficiente para a transferência da propriedade, pois vige a máxima do direito romano da tradição.

Afirma que nesse sentido se inclina a jurisprudência consumerista a exemplo do AC 105.181.002.411.9000-1/2013/TJ-MG (fl. 218) que manifestou o entendimento de que “*A transferência de bem móvel, conforme disposto no artigo 1267 do Código Civil, se dá pela simples tradição*”, indicando o § 1º, de que “*... tratando-se de coisa móvel, a aquisição do veículo se opera com a entrega do bem*”.

Transcreveu às fls. 218 a 220/v, outras decisões do TRT-11 – AIRO 000.046.028.202.051.100-10/2021; TJ-DF 072.881.752.201.980.070.016/2020 e TJ-DF 071.482.585.201.880.070.000-7 que manifesta entendimento de que a tradição do negócio jurídico de bens móveis ocorre por ocasião da entrega dos bens.

Afirma que apesar do Convênio ICMS 51/00 aponte na nota fiscal que o destinatário final consumidor esteja localizado em outra unidade da Federação, não implica em modificação do fato jurídico da tradição real, sendo a entrega efetiva como definidora do sujeito ativo da relação obrigacional do regime de ST, que é o do local da entrega física do veículo automotor.

Ressalta que o termo “concessionária” esculpido no Convênio ICMS 51/00 possui um sentido amplo, adequando se ao conceito de distribuidor previsto na Lei nº 6.729/79, não significando somente as sociedades empresariais com esta denominação comercial, intermediárias na operação de venda por faturamento direto, sejam capazes de atrair a norma convenial, sendo a entrega física o elemento definidor do sujeito ativo, concluindo que:

Posto isto, o sujeito ativo da substituição tributária nas operações objeto do Auto de Infração será a unidade da Federação onde ocorrer a tradição real do bem para o consumidor/adquirente, ou seja, o lugar onde se operar a entrega do veículo ao consumidor pelo distribuidor.

O mencionado Parecer foi acolhido pela Procuradora Assistente da PGE/PROFIS/NCA (fl. 222).

O recorrente manifestou se às fls. 247 a 257, inicialmente comenta a diligência e afirma que em resposta ao solicitado “*... o Procurador concluiu que o sujeito ativo da relação tributária (Estado competente para arrecadar o ICMS repartido) é determinado pelo local da entrega física do veículo ao consumidor*” conforme parte reproduzida à fl. 227-A.

Diz que embora não se filie a tese firmada pela Procuradoria, o § 1º da Cl. Primeira c/c o § 1º, da Cl. Segunda do Convênio ICMS 51/00, é clara quando elenca o estabelecimento concessionário como elo de atração da competência tributária e a manifestação exarada não socorre a fiscalização, porque a entrega física do veículo objeto da autuação, como evento da tradição, se efetivou em outra unidade da Federação, conforme CTes e Carta Fisco emitida pela adquirente jurídico.

Afirma que no caso concreto, a “entrega das chaves” ocorreu na unidade Federada onde o veículo será economicamente utilizado, conforme manifestado no Tema 520/STF relativo a mercadoria importada, cujo sujeito ativo é o Estado-membro onde está domiciliado o destinatário legal, que no caso, é a locadora de veículos de onde partiram as ordens para realização do negócio (MG) ou

o estabelecimento que irá utilizar os veículos em atividade operacionais.

Rebate que a Lei nº 6.729/1979 não define outro tipo de estabelecimento concessionário e sim o que firma acordo de fidelidade com a montadora para revenda de seus produtos, inclusive obtendo vantagens fiscais e este conceito não pode ser ampliado para outro, mesmo um prestador de serviço envolvido na entrega do veículo. Requer acolhimento do Recurso Voluntário.

Os autuantes se manifestaram às fls. 237/240, discorrem sobre a diligência e Parecer da PGE/PROFIS, ressaltando que a definição do sujeito ativo é o local da entrega física do veículo automotor, “*ou seja, o local da tradição do bem ao adquirente (real)*”, ficando claro como local da competência tributária, a empresa pertencente a categoria econômica que realiza a comercialização de veículos, implementos e componentes novos, presta assistência técnica a esses produtos e outras funções pertinentes à atividade.

Contextualiza que a Ford emite uma NF de venda a consumidor final, tendo como adquirente a Localiza situada em Minas Gerais, indicando que o local da entrega será numa concessionária situada no município de Belo Horizonte, mas na prática os veículos são remetidos para empresas prestadoras de serviços contratadas pela Ford, localizadas no Estado da Bahia, que fez o papel de concessionária e efetua a entrega do veículo ao consumidor final, inclusive procedimento de customização e colocação de placa.

Afirmam que a informação na NFe de que os veículos serão entregues em concessionária localizada em Belo Horizonte é inverídica, visto que antes de deixarem o território do Estado da Bahia, já estão em posse e propriedade dos adquirentes e o sujeito ativo é o Estado da Bahia.

Em 29/05/2023 a recorrente peticionou juntada de declarações assinadas pelas concessionárias, para tentar demonstrar sua efetiva participação na intermediação da compra dos automóveis, revisão e entrega dos veículos ao consumidor final. Reitera os termos do Recurso Voluntário.

A exemplo da CENTER AUTOMÓVEL, localizada no Estado do Paraná, declarou que “... *participou ativamente na intermediação da compra dos automóveis listados no Anexo I, bem como na revisão e entrega dos veículos ao consumidor final*” e com igual teor a ELIVEL AUTOMOTORES e a SONNERVIG AUTOMÓVEIS LTDA, localizadas no Estado de São Paulo.

A LOCALIZA RENT A CAR S/A, localizada em Minas Gerais, declarou que conforme **cláusulas 2.2 e 4.1.2, do contrato de compra e venda**, firmado com a FORD em 25/09/2018, a logística e toda gestão operacional relacionada ao serviço de transporte dos veículos comercializados, incluindo o pagamento do serviço, o planejamento e o gerenciamento, desde a saída dos automóveis do parque industrial até a entrega final aos estabelecimentos destinatários, é de responsabilidade, única e exclusiva, da FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.

Registra-se a presença na sessão de videoconferência, Drs. José Guilherme Feuermann Missagia – OAB/RJ nº 140.829 e Ana Carolina de Oliveira Martins – OAB/RJ nº 216.338, no qual exerceram o direito de falas.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa em razão do recolhimento a menor do ICMS, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de veículos regularmente escrituradas, posteriormente remetidos dessas para os destinatários finais situados em outros Estados, quando tanto as vendas quanto as entregas dos veículos às transportadoras, quanto à prestação de serviço de revisão pelas mesmas, ocorreram dentro do território baiano, descumprindo a previsão expressa na Cláusula primeira do Convênio ICMS 51/00, de que a parcela do ICMS relativo à substituição tributária é devida à unidade Federada de localização da empresa que fará a entrega do veículo ao consumidor.

Preliminarmente, verifico que não se encontra no presente processo nenhum motivo elencado na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, tendo o lançamento sido efetuado de forma compreensível, indicado os dispositivos infringidos e a multa aplicada, bem como não

foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, com o imposto e sua base de cálculo apurados conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O Autuado suscitou a nulidade material da autuação, sob a alegação de que não foi efetuada a recomposição da sua escrita fiscal, a fim de refletir a sua nova realidade fiscal/contábil, após o pagamento no valor de R\$ 2.149.982.767,46, relacionado à liquidação antecipada dos títulos de créditos concedidos no contrato de financiamento firmado no ano de 2014 com o Estado da Bahia, para fins de adesão aos incentivos fiscais do programa PROAUTO/FUNDESE.

Não há sentido na nulidade suscitada, pois se trata de exigência relativa à substituição tributária, submetida a apuração sumária, onde não há compensação com créditos vinculados à escrita fiscal.

Ademais, o pagamento do financiamento antecipadamente realizado pelo Autuado não tem natureza tributária, não havendo como prosperar a sua pretensão de ser levado em consideração na apuração do ICMS devido na presente autuação.

Portanto, afasto a nulidade suscitada.

No mérito, constato que o Convênio ICMS 51/00 é bastante claro, no § 2º da Cláusula Primeira, no sentido de que o valor relativo à substituição tributária é devido ao Estado onde é efetuada a revisão para entrega ao adquirente, como ressaltado pelo próprio autuado. Vejamos o texto a seguir:

“§ 2º A parcela do imposto relativa à operação sujeita ao regime de sujeição passiva por substituição é devida à unidade federada de localização da concessionária que fará a entrega do veículo ao consumidor.” (grifo nosso)

Ocorre que foi verificado pelos Autuantes, conforme consta do Termo Circunstanciado de Fiscalização (fls. 11 a 22) e documentos anexados (fls. 23 a 65), as revisões dos veículos objeto da autuação, denominada como Preparação Pré-Entrega (PDI, na sigla em inglês de Pre-Delivery Inspection) são efetuadas nos pátios das transportadoras, situadas no Estado da Bahia, autorizadas pelo Autuado, e são enviadas para os clientes dos adquirentes, em regra, locadoras de veículos.

Como exemplificado no Termo Circunstanciado de Fiscalização (fls. 11/22), a Ford emitiu uma Nota Fiscal-e nº 572665 em 12/06/2017 (fl. 24) de venda a consumidor final a LOCALIZA (CNPJ nº 02.286.479/0001-08) situada em Minas Gerais, tendo o veículo permanecido no pátio da montadora (Camaçari), o qual foi retirado pela empresa TRANZERO de Camaçari (CNPJ nº 59.107.938/0011-20), que efetiva a preparação Pré-Entrega (PDI) ou Preparação para Veículos Novos (PVN), que consiste na preparação de veículos para a entrega final, ao cliente. Após a revisão feita pela TRANZERO e colocação das placas do veículo, o veículo é entregue a LOCALIZA Camaçari/Ba (CNPJ nº 59.107.938/0011-20), que passa ter a posse e propriedade, cujo CTe nº 101699 foi emitido pela TRANZERO em 13/07/2017 (fl. 29) indicando como tomador a Ford, o remetente a LOCALIZA Camaçari e o destinatário a LOCALIZA (CNPJ nº 02.286.479/0103-24) situada em São Bernardo do Campo/SP (fl. 30).

No segundo caso, a Ford emitiu uma Nota Fiscal-e nº 624323 em 08/12/2017 (fl. 37) de venda a consumidor final a LEASEPLAN ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A (CNPJ nº 04.836.002/0001-76), situado no Estado de São Paulo, o qual foi retirado pela empresa BRAZUL TRANSPORTE DE VEÍCULOS de Camaçari (CNPJ nº 60.395.589/0016-82), que efetiva o PDI ou PVN, e após a revisão emite o CTe nº 127216 em 01/02/2018 (fl. 34) indicando como tomador a Ford, o remetente a LEASEPLAN/SP e o destinatário a SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A (CNPJ nº 16.404.287/0013-99) localizada no Estado da Bahia (fl. 34).

Portanto, apesar de indicar nas Notas Fiscais que o referido serviço seria realizado por concessionárias do Estado de Minas Gerais, unidade Federada para onde alega ter efetuado o recolhimento do imposto relativo à substituição tributária, os referidos veículos permaneceram no Estado da Bahia, unidade Federada em que as revisões foram efetuadas e os veículos entregues, nos exemplos acima depois de um mês e em algumas situações em períodos superiores a 200 (duzentos) dias.

Ressalto que conforme opinativo da PGE/PROFIS, o evento da tradição, se efetivou com a transferência física da propriedade dos veículos que ocorreu ainda no Estado da Bahia e que as remessas interestaduais para os adquirentes, ou a seus clientes, quando for o caso, ocorreram em momentos posteriores às revisões de entrega, e às efetivas transmissões de propriedade.

Destaco ainda, que nas situações acima exemplificadas, as empresas Tranzero e Brazul apesar de não serem denominadas concessionários, nos termos das Cláusulas 1º e 2ª do Convênio ICMS 51/00, efetivamente fazem a intermediação entre a montadora (Ford) e os destinatários finais cujas revisão e entrega dos veículos é feita no âmbito do Estado da Bahia.

Ao estabelecer que a parcela do imposto relativa à operação sujeita ao regime de sujeição passiva por substituição é devida à unidade federada de localização da concessionária que fará a entrega do veículo ao consumidor (§ 2º, I da Cl. Primeira do Convênio ICMS 51/2000), o legislador optou por estabelecer o local da entrega física como definidor da sujeição ativa, não se aplicando a transmissão jurídica para o local do fato jurídico tributário.

Quanto as declarações das concessionária juntadas ao processo, observo que como acima exemplificado a FORD emitiu NFe de venda a consumidor final a LEASEPLAN ARRENDAMENTO MERCANTIL, situado no Estado de São Paulo, porém o veículo foi retirado pela empresa BRAZUL TRANSPORTE localizada no Estado da Bahia (Camaçari) onde foi realizado o PDI ou PVN, emitiu CTe indicando como remetente a LEASEPLAN/SP, tendo como destinatário final a SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A, localizada no Estado da Bahia (fl. 34). Portanto, a entrega física ocorreu dentro do Estado da Bahia, o mesmo onde está localizada a recorrente, que define a sujeição ativa.

Quanto ao local da entrega final física do bem aos adquirentes, ou a seus clientes, em momento posterior, ou ao Parecer citado pelo Autuado, saliento mais uma vez que o Convênio ICMS 51/00 estabelece um tratamento diferente das demais mercadorias, pois define que a unidade Federada detentora da sujeição ativa é aquela onde é efetuada a revisão do veículo.

Também não faz sentido a alusão ao § 7º, do Art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, já que são operações diversas, regidas por diferentes legislações, não se aplicando o dispositivo citado às operações ora em análise.

Ante ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 **281082.0012/21-0**, lavrado contra **FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 53.634.507,01**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de junho de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS