

A. I. Nº	- 281082.0001/23-5
AUTUADO	- FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.
AUTUANTES	- MARCOS ANTÔNIO MOURA CRISÓSTOMO, MARCÍLIO JOSÉ A. DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS B. B. CARVALHO, JOSÉ MACEDO DE AGUIAR e WÁGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS.
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET – 22/12/2023

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0260-03/23-VD**

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. 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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência, lavrado em 23/01/2023, cuida de exigência de imposto no valor histórico de R\$ 59.378.226,54, acrescido da multa de 60%, em face da acusação do cometimento da Infração 01 - 003.002.005. 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 fevereiro a dezembro de 2018. Demonstrativo às fls. 08 a 09 e CD à fl. 45.

Consta como complemento, “Referente 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 51/00, a parcela do ICMS é devida à unidade Federada de localização da empresa que fará a entrega do veículo ao consumidor. 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 acostado ao auto de infração”.

O Autuado ingressa tempestivamente com defesa administrativa às fls. 54 a 71, depois de observar a tempestividade, articula suas razões de defesa, na forma a seguir enunciada.

Inicialmente frisa que a autuação lavrada em razão de ter deixado de recolher o ICMS/ST, quando da realização de operações interestaduais de venda direta a consumidores finais de veículos fabricados pelo estabelecimento autuado, entregues na Unidade Federada destinatária, a qual foi apontada no Conhecimento de Transporte- Cte, cuja parcela do aludido imposto foi corretamente recolhida em favor do Estado onde situado o estabelecimento concessionário responsável pela entrega do veículo ao adquirente, nos termos definidos pelo Convênio ICMS nº. 51/00, no período de fevereiro a dezembro de 2018. Paralelamente à exigência do imposto supostamente não recolhido, o Fisco lançou penalidade prevista no art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96 - equivalente a 60% do tributo alegadamente devido.

Observa que segundo o equivocado entendimento manifestado pelo Autuante, a entrega dos veículos no pátio das transportadoras baianas teria atraído a competência tributária do Estado da Bahia para exigência da diferença do ICMS, na forma do Convênio ICMS nº 51/00, de modo que, consoante a sua errônea acusação, teria violado as regras aplicáveis ao sistema de faturamento direto ao consumidor final- sistemática adotada pelos partícipes das operações ora em destaque.

Menciona que, conforme se infere do relatório anexo ao Auto de Infração, o Autuante conjectura que empresas transportadoras baianas seriam as “*concessionárias envolvidas na entrega*”, o que representaria uma total deturpação do regime legal de concessão, disciplinado pela Lei nº 6.729/1979, o qual envolve a celebração de contratos de fidelidade, com obrigações comerciais recíprocas entre fabricante e revendedor.

Assinala que o presente lançamento jamais merece prosperar, haja vista que, de plano, é evidente que as transportadoras baianas são apenas transportadoras, assim como, consoante reconhecido pela jurisprudência e Soluções de Consulta exaradas pelo próprio Fisco Baiano, a parcela do ICMS retido por substituição tributária, nas operações de faturamento direto, é devida somente ao Estado onde situado o estabelecimento da concessionária envolvida na entrega do veículo, nos termos determinados pelo § 1º, da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 51/00.

Destaca que o procedimento que originou a lavratura do auto de infração em questão é nulo, pois não foi feita a necessária recomposição da escrita contábil do estabelecimento autuado, a fim de retratar a nova situação fiscal decorrente do aditivo contratual firmado com o Estado da Bahia, para o pagamento de R\$ 2.149.982.767,46, relacionado ao montante do crédito presumido utilizado durante o período de vigência do regime de tributação diferenciado PROAUTO/ FUNDESE.

Destaca o lapso material cometido pelo Autuante, no que tange à ausência de recomposição da escrita fiscal do estabelecimento autuado, a fim de refletir a sua nova realidade fiscal/contábil, após 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 do programa PROAUTO/FUNDESE (Doc. 02).

Revela que era beneficiária do Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo – PROAUTO, vinculado ao Fundo de Desenvolvimento Social e Econômico - FUNDESE, concedido na Lei nº 7.537/99, o qual objetiva o desenvolvimento da indústria automobilística no Estado da Bahia.

Explica que uma das medidas visando ao fomento no setor de automóveis consistia na concessão de financiamento de capital de giro, de modo que a ora Impugnante 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 Dec. 14.209/2012.

Registra que, por meio de todos os aludidos normativos, lhe foi concedida linha de crédito, oriunda do FUNDESE, conversível em isenção parcial do ICMS, a ser aplicada em cada período apuração, correspondente ao montante equivalente a 80% do ICMS mensal apurado, o qual era lançado na escrita fiscal do estabelecimento autuado na forma de crédito presumido.

Prossegue destacando que em contrapartida ao regime financeiro-tributário acima, era obrigado a efetuar, em cada período de apuração, o recolhimento mínimo à vista equivalente ao percentual de 20% sobre o ICMS devido, nos moldes do regime especial de tributação concedido pela Lei nº 7.537/99 e Contrato de Financiamento.

Registra que, em maio de 2021 firmou com o Estado do Bahia “*PRIMEIRO TERMO ADITIVO AO CONTRATO DE DESENVOLVIMENTO DE EMPREENDIMENTO INDUSTRIAL E OUTRAS AVENÇAS*”, a fim de pactuar a liquidação antecipada relativa ao crédito presumido acumulado do estabelecimento autuado, em decorrência do referido contrato de financiamento, haja vista a comunicação de encerramento das atividades fabris neste Estado da Bahia. (Doc. 02)

Menciona que, em cumprimento à Cláusula Primeira do aditivo firmado em 27 de maio de 2021, efetuou o pagamento no montante de R\$ 2.149.982.767,46, atualizados monetariamente, para fins de liquidação de todo o crédito presumido acumulado, relativo ao financiamento de capital de giro, concedido durante a vigência do regime especial de tributação PROAUTO/FUNDESE.

Observa que a metodologia empregada pelo Autuante se revela completamente ilegal, na medida em que não há a devida recomposição da escrita fiscal do estabelecimento autuado, para fins de contabilização do montante de R\$ 2.149.982.767,46 liquidado antecipadamente pela ora Impugnante, referente ao crédito presumido acumulado de ICMS, inserido na sistemática incentivada do PROAUTO/FUNDESE.

Aduz que, concretamente, a Autoridade Lançadora ignora por completo o pagamento acima mencionado, bem como todas as disposições normativas do Termo Aditivo ora em regência, que certamente definiram uma nova situação jurídica e fiscal ao estabelecimento autuado, para, *sponte sua*, lançar mão de uma metodologia de apuração do imposto ainda baseada nas regras de tributação especial concedidas quando beneficiária do PROAUTO/FUNDESE.

Diz ser evidente que, a partir do momento em que antecipou o pagamento de todo o crédito presumido de ICMS, relacionado à sistemática do PROAUTO/FUNDESE, estes créditos fiscais lançados na apuração do estabelecimento autuado, até o mês de maio de 2021, deixaram de existir.

Afirma ser fato que o aludido pagamento efetuado modificou a realidade fiscal do estabelecimento ora autuado, podendo existir eventualmente, por exemplo, saldo credor acumulado, entre outros inúmeros reflexos fiscais ao fato ora autuado, que não foram devidamente levadas a efeito pela Fiscalização no momento da lavratura do presente auto de infração.

Por isso, observa que o presente lançamento obrigatoriamente deveria retratar a atual realidade fiscal do estabelecimento em questão, à luz do art. 142, do CTN, sob pena de declaração de nulidade, por vício material.

Frisa que, tendo em vista que o presente lançamento se refere a fatos geradores relativos aos períodos de fevereiro a dezembro de 2018 a quantificação de eventuais tributos que supostamente não foram pagos, deveria ter sido apurada com base na nova realidade jurídico-fiscal do estabelecimento autuado, em respeito às obrigações assumidas com o Estado da Bahia.

Destaca que, não tendo o Autuante promovido a recomposição da escrita fiscal do estabelecimento autuado, de modo a refletir o pagamento efetuado pela ora Impugnante, para o fim de liquidação antecipada do crédito presumido acumulado concedido no PROAUTO/FUNDESE, nem ter apresentado qualquer embasamento normativo para efetuar a cobrança do ICMS ora calculado, como se ainda fosse beneficiária da sistemática de apuração do PROAUTO/FUNDESE, resta prejudicado o embasamento legal e a liquidez do presente lançamento de ofício, devendo o mesmo ser declarado nulo.

Ao cuidar do mérito da autuação, reafirma que o presente Auto de Infração foi lavrado 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 nº 51/00.

Observa que as concessionárias envolvidas na respectiva entrega dos veículos, as quais estão identificadas no documento fiscal de Venda, no campo de informações complementares “*LOCAL DE ENTREGA*”, estão localizadas 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. Afirma ser o que preceitua expressamente o § 1º, inciso II, da Cláusula Primeira c/c o § 1º da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 51/00, cujo teor reproduz.

Neste sentido, a fim de melhor esclarecer a matéria tratada neste Auto de Infração, apresenta a ilustração explicativa, bem como detalha cada etapa relacionada às operações objeto deste

lançamento, realizadas à luz da sistemática do faturamento direto, consoante sistemática, cujo detalhe esquemático reproduz às fls. 62 e 63.

Apresenta, a título de exemplo, as Notas fiscais n.º 690.351 e 693.864, fl. 64, que trazem no campo de informações complementares a identificação das concessionárias PISA VEÍCULOS LTDA. (CNPJ 23.110.158/0001-10) e ORIGINAL COMÉRCIO DE VEÍCULOS SEMINOVOS S.A. (CNPJ 05.725.540/0001-56), as quais atuam ativamente na intermediação da compra dos veículos junto à Impugnante, bem como promovem as solicitações que norteiam toda a gestão operacional concernente à sua entrega, desde os ajustes de horário, data e endereço, até a quantidade e modelo dos automóveis requisitados.

Frisa também a redação da Cláusula 1.1, do contrato de compra e venda celebrado com a LOCALIZA, firmado no ano de 2018, na qual é possível atestar que a intermediação, relativa à venda dos veículos objeto da atuação, é realizada pelas concessionárias envolvidas em toda a cadeia logística de entrega das mercadorias aos destinatários finais. Reproduz trecho do referido Contrato à fl. 65.

Ressalta que, como pode ser observado pela própria planilha anexada ao Auto de Infração, em todas as notas fiscais apontadas pelo Autuante, as concessionárias envolvidas na entrega dos veículos aos destinatários finais - e onde ocorreu a circulação física dos veículos – estão situadas em outros Estados. Evidentemente, obedecendo às disposições supracitadas do Convênio ICMS nº 51/00, efetuou o recolhimento do ICMS-ST a estas respectivas unidades federativas.

Sustenta 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, conforme se verifica exemplificativamente dos precedentes administrativos e judiciais que lista às fls. 66 e 67.

Afirma ser evidente que há diversos precedentes a corroborar o fato que um dos primordiais elementos determinantes à definição do fato gerador do ICMS ST na venda direta é o local onde situado o estabelecimento concessionário envolvido na entrega do veículo ao respectivo adquirente.

Assevera que para os fins expressos do Convênio 51/00, o único elemento definidor da competência tributária ativa é o local onde situada a concessionária responsável pela entrega do veículo – no caso dos autos, conforme comprovado nas faturas de venda dos veículos.

Aduz que, mesmo que porventura não se admitisse a aplicação da regra literal expressa no § 1º, inciso II, da Cláusula Primeira c/c o § 1º, da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 51/00, um outro critério subsidiário que poderia ter sido considerado é o da entrega física do veículo, o qual veio a ser ratificado na redação imposta pela Lei Complementar nº 190/2022 ao § 7º, do art. 11, da Lei Complementar nº 87/96, fls. 67 e 68.

Observa que de igual sorte, este critério também não socorre a pretensão da fiscalização, pois é fato que, nas operações retratadas na autuação, os veículos tiveram como destinação econômica final outras unidades da federação, evidenciando a total falta de conexão material arrecadatória por parte do Estado da Bahia em relação à diferença do ICMS ora lançada.

Pondera que, neste sentido, tomando emprestado o entendimento que vem sendo manifestado pelo Fisco Paulista em diversas soluções de consultas tratando da competência tributária em operações trianguladas, reproduz trecho extraído da Solução de Consulta Tributária nº 22478/2020/2021, fls. 68 e 69.

Destaca ainda o Parecer nº 00277/2010, emitido pela SEFAZ/BA, no qual ressalta o fato de o adquirente jurídico ser o destinatário da nota fiscal, mas podendo ser a mercadoria entregue em local diverso. Trecho reproduzido Parecer à fls. 69 e 70.

Sustenta que, do ponto de vista material e legal, adotou exatamente a regra prevista no § 1º, da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 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.

Aduz que ao exigir a diferença do ST para si, o Fisco Baiano está afrontando o Pacto Federativo, eis que é signatário do Convênio ICMS nº 51/00, além de contrariar o próprio entendimento acerca da competência tributária na hipótese da entrega física de mercadorias, conforme solução de consulta anteriormente citada.

Arremata frisando restar claro que o procedimento que adotou está correto, tendo apurado e recolhido ao Estado da Bahia rigorosamente aquilo que lhe era devido; o ICMS-ST foi pago aos Estados em que ocorreu a entrega física dos veículos e onde se encontravam as concessionárias envolvidas na operação, sendo, portanto, improcedente a presente autuação.

Conclui pugnando pela insubsistência do Auto de Infração, pelas razões acima aduzidas.

Os Autuantes prestam informação fiscal, às fls. 111 a 118, inicialmente reproduzem a acusação fiscal e resumem as razões de defesa alinhadas pelo Impugnante.

No que concerne ao pagamento efetuado em maio de 2021, com base no Termo Aditivo ao Contrato de Desenvolvimento de Empreendimento Industrial e Outras Avenças - tendo como partes o Estado da Bahia e o Autuado - observam ser imperioso esclarecer que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, definido em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Explicam que, ocorrendo o fato gerador nasce a obrigação do contribuinte de efetuar o pagamento do tributo que se extingue juntamente com o crédito dela decorrente.

Em seguida assinalam que o art. 109, do CTN assim dispõe:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Mencionam que no caso em apreço o Defendente alega que o acordo de financiamento firmado com o Estado da Bahia, com a intermediação da Agência de Fomento do Estado da Bahia S.A. DESENBAHIA, de natureza extrafiscal, teria o condão de alterar a natureza jurídica tributária.

Registraram que analisando o teor do supracitado artigo do Código Tributário Nacional, fica evidente que os acordos entre pessoas jurídicas, públicas ou não, não tem o direito de alterar a interpretação tributária, muito menos a ocorrência do fato gerador.

Explicam que o pagamento do financiamento antecipadamente efetuado pelo Impugnante, não tem natureza tributária e não pode ser levado em consideração na apuração do ICMS da ora defendente.

Continuam esclarecendo que, no mesmo sentido, o benefício fiscal do PROAUTO/FUNDESE, também não pode ser utilizado, haja vista que inexiste previsão legal para utilização do benefício fiscal em imposto devido apurado através de auditoria fiscal contábil, resultante de lançamento de ofício realizada pelo sujeito ativo.

Arrematam frisando ser impossível a aplicação do benefício de utilização de crédito fiscal a título de financiamento do capital de giro em razão do valor não ter sido apurado pelo autuado e não ter sido emitida a necessária nota promissória ao agente credor.

Revelam ser este também o entendimento da 1ª JJF no ACÓRDÃO JJF N° 0211-01/21-VD, onde o relator foi enfático: “ *Entretanto, conforme, inclusive já decidido por esta JJF em outro processo similar do mesmo contribuinte, cujo voto do i. Relator Olegário Miguez Gonzalez concordamos, não existe conflito entre 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, A utilização indevida de crédito fiscal reduziu no mesmo valor o saldo devedor a recolher que deveria ter sido apurado nos*

respectivos períodos de apuração objeto deste auto de infração. 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. O art. 40, 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. A utilização de créditos fiscais indevidos resultou em redução do saldo devedor a recolher do imposto, sendo exigido no presente lançamento de ofício, o qual não poderá ser reduzido com base no lançamento de crédito fiscal a que teria direito para fruição do financiamento de capital de giro estabelecido na Lei nº 7.537/99. O impedimento reside no fato de que a apropriação do crédito fiscal dependia da emissão da correspondente nota promissória ao agente credor no valor do crédito fiscal, decorrente da consequente apuração do valor devido na escrita fiscal. A exigência do ICMS não apurado à época da ocorrência dos fatos geradores, mediante lançamento de ofício, afasta a possibilidade de utilização do benefício de financiamento de capital de giro porque o valor devido não foi apurado pelo autuado e não foi emitida a correspondente nota promissória ao agente credor”.

Ao cuidarem do mérito, asseveram que também não assiste razão ao Impugnante, haja vista que diferente do que quer fazer crer o Autuado, todas as operações constantes na infração 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 de as notas fiscais envolvidas informarem, que os veículos seriam entregues em uma concessionária situada em outra unidade da federação.

Registraram 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.

Sustentam que de acordo com os exemplos acostados ao PAF, às fls. 25 a 46, os veículos são entregues na Localiza Camaçari diferentemente do que alega o Autuado.

Arrematam asseverando que, deste modo restou 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.

Revelam que no julgamento do Auto de Infração nº 281082.0012/21-0 referente a mesma matéria sobre fatos geradores de 2017, a JJF por unanimidade julgou procedente o lançamento, cuja ementa reproduz.

Frisam 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 ocorreu no presente caso.

Prosseguem assinalando que a afirmação da Defendente que “...as concessionárias envolvidas na respectiva entrega dos veículos, as quais estão identificadas no documento fiscal de Venda, no campo de informações complementares “LOCAL DE ENTREGA” estão localizadas em Unidade Federada distinta do Estado da Bahia...” é falsa, tendo em vista que os veículos nunca saíram do território baiano, antes da sua entrega ao adquirente.

Ponderam que, os veículos só são remetidos para fora do Estado, após está na posse e propriedade do adquirente possibilitando-o o exercício completo do domínio, em especial o *jus fruendi*.

Ademais, frisam que o fato da existência de Contrato entre o Autuado e a Localiza com previsão de intermediação de uma Concessionária, não pode afastar o lançamento, pois na prática as empresas que realizaram a Preparação Pré-Entrega (PDI, na sigla em inglês) ou Preparação para Veículos Novos (PVN), atuaram como concessionária fosse, adequando-se ao conceito de distribuidor prevista na Lei 6.729/792, não significando que somente as sociedades empresárias 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 definidos do sujeito ativo.

Afirmam ter restado comprovado que na prática as revisões e entrega dos veículos objeto de vendas diretas constantes nas operações autuadas foram feitas por empresas situadas em território baiano.

Concluem destacando que refutam todas as alegações trazidas pelo sujeito passivo, e pugnam pela procedência do Auto de Infração.

Essa 3ª JJF, em diligência a PGE/PROFIS, fl. 126, solicitou opinativo jurídico à luz do Convênio ICMS 51/00 sobre qual unidade da Federação é o sujeito ativo da substituição tributária nas operações objeto do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, em parecer acostado às fls. 132 a 142, conclui declarando que o sujeito ativo 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 advogado, Dr GABRIEL FREIRE HENRIQUEZ BOLIVAR – OAB/RJ 254.854, assistiu o julgamento.

VOTO

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 cometem 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, inexiste 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 expandido 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 inquinar de nulidade a autuação.

No mérito, o presente processo impõe 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 fevereiro a dezembro de 2018, consoante demonstrativo às fls. 08 a 10 e CD à fl. 45. 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 de 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. Asseverou ser 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, tiverem 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 Circunstaciado de Fiscalização, fls. 11 a 22, apesar de as notas fiscais envolvidas informarem, 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 Circunstaciado de Fiscalização. Apontou como exemplo identificando os veículos que 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 Circunstaciado de Fiscalização, fls. 11 a 24, 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 carreou 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 ocorreu 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 Circunstaciado de Fiscalização”, fls. 10 a 24, elaborado pelos Autuantes e acompanhado de cópia da respectiva documentação fiscal, fls. 25 a 43, 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 concessionaria 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 concessionaria 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 Vitoria 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.”

A PGE/PROFIS às fls. 132 a 142, em opinativo jurídico à luz do Convênio ICMS 51/00 solicitado por essa 3^a JJF para esclarecer em qual unidade da Federação se situa o sujeito ativo da substituição tributária nas operações objeto do Auto de Infração, declarou expressamente que o sujeito ativo 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.

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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281082.0001/23-5, lavrado contra **FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o Autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 59.378.226,54**, 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 dezembro de 2023.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA