

A. I. N° - 281082.0004/23-4
AUTUADO - FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO MOURA CRISÓSTOMO, MARCÍLIO JOSÉ A. DOS SANTOS,
JOSÉ MACEDO DE AGUIAR, WÁGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS
e FRANCISCO DE ASSIS BELITARDO BARBOZA DE CARVALHO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 25/3/2024

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0049-03/24-VD

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. O sujeito passivo não logra êxito em elidir a acusação fiscal, uma vez que, não comprova nos autos que a entrega dos veículos, objeto da autuação foi realizada 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 20/03/2023, cuida de exigência de imposto no valor histórico de R\$ 104.390.476,22, 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 janeiro de 2019 a dezembro de 2020. Demonstrativo às fls. 08 a 10 e CD à fl. 75.

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 apresenta Impugnação Defesa às fls. 85 a 103, depois de observar sua tempestividade articula suas razões de defesa, na forma a seguir sintetizadas.

Afirma se tratar de 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 janeiro de 2019 a dezembro de 2020.

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. Isto porque, 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 6.729/79, 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 visto 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 CNPJ sob o nº. 03.130.160/0024-30, relacionado ao montante do crédito presumido utilizado durante o período de vigência do regime de tributação diferenciado PROAUTO/ FUNDESE.

DA PRELIMINAR:

Da nulidade material da autuação em virtude do erro detectado na apuração do crédito tributário ora exigido.

Menciona 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).

Esclarece 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.

Registra 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 Dec. nº 14.209/12.

Menciona que, por meio de todos os aludidos normativos, 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.

Revela 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% sobre o ICMS devido, nos moldes do regime especial de tributação concedido pela Lei nº 7.537/99 e Contrato de Financiamento. Ocorre que, em maio de 2021, e o Estado do Bahia firmaram o “*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)

Prossegue destacando 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.

Assevera ser fato 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 referente ao crédito presumido acumulado de ICMS, inserido na sistemática incentivada do PROAUTO/FUNDESE. Ou seja, concretamente, a Autoridade Lançadora ignora por completo o mencionado pagamento, 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.

Sustenta 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 pela 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. Ou seja, o presente lançamento obrigatoriamente deveria retratar a atual realidade fiscal do estabelecimento em questão, à luz do art. 142, do Código Tributário Nacional, sob pena de declaração de nulidade, por vício material.

Sustenta que tendo em vista que o presente lançamento se refere a fatos geradores relativos aos períodos de janeiro de 2019 a dezembro de 2020 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.

Cita que, não tendo o Autuante promovido a recomposição da escrita fiscal do estabelecimento autuado, de modo a refletir o pagamento efetuado 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.

DAS RAZÕES PARA O CANCELAMENTO DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO:

Operações vinculadas às vendas diretas realizadas - ST recolhido no local onde situada a concessionária envolvida na entrega do veículo ao consumidor final - disposição do Convênio ICMS nº 51/00

Reafirma que a presente 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 nº. 51/00.

Revela 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. 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, cujo teor reproduz.

Esclarece que a matéria tratada neste Auto de Infração, apresentando ilustração explicativa fl. 93, bem como detalha cada etapa relacionada às operações objeto deste lançamento, realizadas à luz da sistemática do faturamento direto.

1. Emite uma Nota Fiscal de venda do veículo novo em favor da empresa LOCALIZA (MG) - Adquirente Jurídica - sendo a concessionária envolvida na entrega igualmente situada em MG;
2. Em seguida, remete o veículo para o pátio das transportadoras instaladas no Estado da Bahia, que efetuarão a entrega dos veículos, as quais realizam o emplacamento dos automóveis (PLACA MG), bem como o procedimento de customização (PDI), de acordo com as especificações emitidas pelo adquirente (LOCALIZA MG) e pela concessionária (MG) envolvida na entrega dos veículos; e,
3. Concluída a customização, emplacamento e licenças regulamentares, as transportadoras realizam a entrega dos automóveis, na maioria das vezes, para as outras Unidades da Federação – onde os veículos terão sua destinação econômica.

Cita a título de exemplo, as Notas Fiscais eletrônicas de nºs 850.964 e 766.748, que trazem no campo de informações complementares a identificação das concessionárias ELIVEL AUTOMOTORES LTDA. (CNPJ 54.820.774/0001-98) e PISA VEÍCULOS LTDA (CNPJ 23.110.158/0001-10), as quais atuam ativamente na intermediação da compra dos veículos 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.

Colaciona trecho do referido Contrato, fl. 97, da Cláusula 1.1, do contrato de compra e venda celebrado com a LOCALIZA, firmado no ano de 2018, na qual, afirma ser 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.

Ressalta que, como pode ser observado pela própria planilha anexa 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. Isto é, 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 a seguir listados: Consulta nº 10/2002_SEFA CRE, TATE. Acórdão 00.129/18-6.

Menciona 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. Isto é, 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.

Assinala 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, cujo teor reproduz.

Afirma que também 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.

Frisa que, tomando emprestado o entendimento que vem sendo manifestado pelo Fisco Paulista em diversas soluções de consultas tratando da competência tributária em operações trianguladas,

conforme trecho extraído da Solução de Consulta Tributária n.º 22478/2020/2021, que reproduz à fl. 100.

Destaca reproduzindo trecho do Parecer n.º 00277/2010 emitido pela Sefaz/BA, no qual ressalta o fato de o adquirente jurídico ser o destinatário da NF, mas podendo ser a mercadoria entregue em local diverso, consoante trecho que reproduz à fl. 102. Ou seja, do ponto de vista material e legal, adotou exatamente a regra prevista no § 1º, da Cláusula Segunda do Convênio ICMS n.º 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.

Afirma que ao exigir a diferença do ST para si, o Fisco Baiano está afrontando o Pacto Federativo, eis que é signatário do Convênio ICMS n.º 51/00, além de contrariar o próprio entendimento acerca da competência tributária na hipótese da entrega física de mercadorias, conforme solução da citada consulta.

Diz restar claro que o procedimento adotado 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 requerendo seja o Auto de Infração julgado inteiramente insubsistente, com o cancelamento integral da exigência fiscal a que o mesmo se refere, pelas razões acima aduzidas.

Os Autuantes prestam informação fiscal às fls. 138 a 148, nos termos a seguir sintetizados.

Em relação ao pagamento efetuado em maio de 2021, com base no Termo Aditivo ao Contrato de Desenvolvimento de Empreendimento Industrial e Outras Avenças, de início esclarecem 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.

Explica 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. Reproduz o teor do art. 109, do CTN.

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

Afirmam que de acordo o Código Tributário Nacional, fica evidente que os acordos entres pessoas jurídicas, públicas ou não, não tem o direito de alterar a interpretação tributária, muito menos a ocorrência do fato gerador.

Asseveram 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.

Prosseguem frisando que no mesmo sentido, o benefício fiscal do PROAUTO/FUNDESE, também não pode ser utilizado, haja vista que inexistente 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.

Afirmam 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.

Pondera que este também é o entendimento da 1ª JfF no ACÓRDÃO JfF Nº 0211-01/21-VD, onde o relator foi enfático: “ *Entretanto, conforme, inclusive já decidido por esta JfF 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. 4º do Decreto 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”.

Mencionam que, no mérito também não assiste razão a Impugnante, haja vista que diferente do que quer fazer crer a autuada, todas as operações constantes na infração 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 Circunstanciado de Fiscalização fls. 07 a 25, apesar das notas fiscais envolvidas informar, de forma simulada, que os veículos serão entregues em uma concessionária situada em outra unidade da federação.

Ressaltam que a próprio Autuado à fl. 94, admite que: “*Em seguida, a Impugnante remete o veículo para o pátio das transportadoras instaladas no Estado da Bahia, que efetuarão a entrega dos veículos, as quais realizam o emplacamento dos automóveis (PLACA MG), bem como o procedimento de customização (PDI), de acordo com as especificações emitidas pelo adquirente (LOCALIZA MG) e pela concessionária (MG) envolvida na entrega dos veículos; e, ...*”.

Registram que, além das revisões 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.

Note-se que nos exemplos acostados às fls. 26 a 57 os veículos são entregues na Localiza Camaçari diferente no que alega o Autuado.

Frisa que, de acordo com o Convênio 51/00, o simples fato de uma nota fiscal apontar como destinatário final consumidor em outra unidade da federação, não implicará numa modificação do fato jurídico da tradição real, sendo a entrega efetiva e com *animus* de definitiva, de fato, o elemento definidor do sujeito ativo da relação obrigacional do regime em apreço.

Revela que no julgamento do Auto de Infração 2810820012/21-0 referente a mesma matéria, sobre fatos geradores de 2017, a 2ª CJF NÃO PROVEU o Recurso Voluntário apresentado e manteve a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

No julgamento do processo acima a Procuradoria da Fazenda emitiu parecer, cujo trecho reproduz à 144 e 145.

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 da realização da revisão do veículo naquele Estado, 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.

Observam 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. Noutras palavras, destacam 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*.

Acrescentam que, o fato da existência de Contrato entre a Autuada 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 convencional, sendo a entrega física o elemento definidos do sujeito ativo.

Neste sentido, afirmam que os próprios exemplos trazidos na peça defensiva colaboram com os argumentos dos Autuantes senão vejamos.

Em relação a Nota Fiscal Nº 850.964, que conforme informado pelo Autuado traz no campo informações complementares a identificação que o veículo será entregue na concessionária Eliel Automóveis CNPJ 54.820.774/0001-98 em MG, é inverídica tendo em vista que o veículo em apreço um Ford/ka SE 1.0 HAC, chassi de nº 9BFZH55L8L8471082, seis meses antes de chegar ao destinatário da NF (Unidas SP) estava de posse da Unidas MG, quando foi enviado para Unidas (SP), conforme Conhecimento de Transporte nº 126.326, em anexo, que comprova que a mercadoria jamais adentrou na concessionária Eliel Automóveis em São Paulo.

Frisam que a vinculação da NFe com o CTe é feita pelo chassi do veículo elemento que vincula os dois documentos fiscais.

Mencionam que no caso da NFe citada de nº 766.748 conforme informado pelo Autuado traz no campo informações complementares a identificação que o veículo será entregue na concessionária Pisa Veículos Ltda CNPJ 23.110.158/0001-10 em SP, é inverídica tendo em vista que o veículo em apreço um Ford/ka SE 1.0 HAC, chassi de nº 9BFZH55LXK8335258, foi entregue a Localiza Rent A Car na Bahia e posteriormente foi enviado para Localiza Rent A Car em Sergipe, tudo conforme o CTe nº 108.088 da operação em anexo, comprovando que o veículo não adentrou a unidade da Pisa Veículos Ltda em Minas Gerais.

Registram que o Autuado não juntou aos autos quaisquer documentos que efetivamente comprovasse a entrega dos veículos pela concessionária interveniente, para fins de comprovação do local de partição do ICMS, a luz do Convênio 51/00. Logo, restou comprovado que, na prática, as revisões e entrega dos veículos objeto de vendas diretas constantes nas operações autuadas foram feitas por empresas situada em território baiano, onde é devido o imposto a luz do § 1º, da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 51/00.

Concluem pugnando pela procedência total do Auto de Infração em apreço.

Intimado a tomar ciência do teor da Informação fiscal o Autuado ingressa com pedido de prorrogação de prazo para manifestação da Informação fiscal, fl. 187.

ANA CLARA DIAS DOS SANTOS participou assistindo o julgamento.

VOTO

O Impugnante suscita preliminar de nulidade, sob o fundamento de erro detectado na apuração do crédito tributário ora exigido. Aduzindo que a fiscalização cometeu 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.

Destacou 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.

Fica patente nos autos 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 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.

Saliento 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.

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.

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

Por não ter 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.

Refuto 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.

Em relação questões formais, contatos 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 fevereiro a dezembro de 2019, consoante demonstrativo

às fls. 08 a 10 e CD à fl. 75. 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 venda direta de veículos automotores novos realizadas pelas montadoras é regida nos termos da legislação, *in verbis*:

A Lei n.º 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).”

O Impugnante, em suas razões de defesa, 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.

Asseverou que, de acordo com as notas fiscais apontadas pela fiscalização, 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 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 25, apesar de as notas fiscais envolvidas informarem, de forma distinta, que os veículos seriam entregues em uma concessionária situada em outra unidade da federação.

Explicaram 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. Apontaram 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.

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 25, juntamente com a documentação anexada às fls. 24 a 73, cujas cópias lhe foram entregues, como se verifica à fl. 74, 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 carrou aos autos elemento algum capaz de elidir a acusação fiscal.

Por importante, convém ressaltar 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 - 2º Caso - colacionado aos autos no documento “Termo Circunstanciado de Fiscalização”, fls. 19 a 21, elaborado pelos Autuantes e acompanhado de cópia da respectiva documentação fiscal, cuja cópia entregue ao Autuado. Cujo teor, por importante, reproduzo a seguir.

“2. CASO - NF-e 877.152 e CT-e 182.425

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 Brazil em Camaçari/Ba;

1.3 A empresa Brazil de Camaçari retira o veículo na FORD, realiza a preparação Pré-Entrega (PDI, na sigla em inglês) ou Preparação para Veículos Novos (PVN), 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, 190 dias já de propriedade da Localiza situada no Rio de Janeiro, conforme CT e 182.425 emitido em 20/09/2020, acompanhado de um documento extra fiscal denominado CRLV.

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 100 dias no Estado da Bahia em Camaçari, conforme demonstrativo anexo à fl. 20, ao Auto de Infração.

Comentário 4: A Brazil 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 1.4.

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.”

Considerando que essa mesma matéria atinente ao exercício de 2018 já foi objeto de julgamento por essa 3ª JF no Auto de Infração nº 281082.0001/23-5, ocasião em que foi solicitado à PGE/PROFIS-SEFAZ opinativo jurídico à luz do Convênio ICMS 51/00 para que fosse esclarecido 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.

Logo, do mesmo modo como nos presentes autos, ante a inequívoca comprovação 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.

No tocante ao pedido de prorrogação de prazo para manifestação da Informação fiscal, fl. 187, entendo que, por não vislumbrar qualquer ofensa a ampla defesa e, tendo em vista que, a Informação Fiscal prestada pelos Autuantes, não apresentou fato novo algum e nem foi elaborado demonstrativo algum, consoante o teor expresso do § 7º, do art.127, do RPAF-BA/99, inexistente qualquer obrigatoriedade de manifestação do Autuado. Eis que, já se manifestou por ocasião de sua Impugnação no prazo regulamentar e não apresentou qualquer motivo plausível de que fora impedido de se defender plenamente.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281082.0004/23-4**, lavrado contra **FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o Autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 104.390.476,22**, 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, 14 de março de 2024.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA