



PROCESSO Nº 1373852020-1

ACÓRDÃO Nº 377/2024

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: VOLKSWAGEN TRUCK & BUS INDUSTRIA E COMERCIO DE VEICULOS LTDA.

Autuado: MAN LATIN AMERICA INDUSTRIA E COMERCIO DE VEÍCULOS LTDA.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: CINTIA MACEDO PEREIRA DA COSTA

Relatora: CONS.^a MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS NAS ENTRADAS INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO - EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15 - INFRAÇÃO CONFIGURADA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- A falta de retenção e recolhimento da partilha da carga tributária do ICMS (diferencial de alíquota) nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, de que trata a Emenda Constitucional nº 87/15, constitui infração à legislação do ICMS com a consequente incidência de penalidade prevista em lei.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu desprovidimento, para manter inalterada a decisão singular que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.00000917/2020-01, lavrado em 18 de junho de 2020 em desfavor da empresa MAN LATIN AMÉRICA INDÚSTRIA E COMERCIO DE VEÍCULOS LTDA, declarando devido o crédito tributário no valor total de R\$ 189.220,25 (cento e oitenta e nove mil, duzentos e vinte reais e vinte e cinco centavos) sendo R\$ 126.146,83 (cento e vinte e seis mil, cento e quarenta e seis reais e oitenta e três centavos) de ICMS, por afronta aos artigos 1º, 2º, 3º,



4º, 5º, § 2º e 10, todos do Decreto nº 36.507/15 e R\$ 63.073,42 (sessenta e três mil, setenta e sete reais e quarenta e dois centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 17 de julho de 2024.

MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES
Conselheira

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA E EDUARDO SILVEIRA FRADE.

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR
Assessor



PROCESSO Nº 1373852020-1
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO
Recorrente: VOLKSWAGEN TRUCK & BUS INDUSTRIA E COMERCIO DE VEICULOS LTDA.
Autuado: MAN LATIN AMERICA INDUSTRIA E COMERCIO DE VEÍCULOS LTDA.
Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP
Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA
Autuante: CINTIA MACEDO PEREIRA DA COSTA
Relatora: CONS.^a MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS NAS ENTRADAS INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO - EMENDA CONSITUCIONAL 87/15 - INFRAÇÃO CONFIGURADA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- A falta de retenção e recolhimento da partilha da carga tributária do ICMS (diferencial de alíquota) nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, de que trata a Emenda Constitucional nº 87/15, constitui infração à legislação do ICMS com a consequente incidência de penalidade prevista em lei.

RELATÓRIO

Trata-se do recurso voluntário interposto contra a decisão de primeira instância, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000917/2020-01 (fls. 3/5), lavrado em 18/06/2020, em face da empresa MAN LATIN AMERICA INDUSTRIA E COMERCIO DE VEÍCULOS LTDA, inscrição estadual nº 16.901.438-0, em decorrência da seguinte infração:

0573 – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS (BENS OU SERVIÇOS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO) >> O contribuinte suprimiu total ou parcialmente o



recolhimento do imposto estadual correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual concernente a operações ou prestações destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS.

Nota Explicativa

EFETUOU RECOLHIMENTO A MENOR DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA (BENS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO – EC 87/2015) DEVIDOS AS IRREGULARIDADES:

1. O ITEM “VALOR OUTRA DESPESA ACESSÓRIA” NÃO INTEGROU A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, EM DESACORDO COM O ART. 14, §1º, INCISO II DO RICMS, APROVADO PELO DECRETO 18.930/97, CONFORME DEMONSTRATIVOS EM ANEXO.
2. UTILIZOU INDEVIDAMENTE A ALÍQUOTA INTERNA DE 12% EM DESACORDO COM O DISPOSTO NO ART. 4º DO DECRETO 37.004/2016. CONFORME DEMONSTRATIVOS EM ANEXO.

Com supedâneo nos fatos acima, a Fazendária constituiu o crédito tributário no valor total de **R\$ 189.220,25 (cento e oitenta e nove mil, duzentos e vinte reais e vinte e cinco centavos)**, sendo R\$ 126.146,83 (cento e vinte e seis mil, cento e quarenta e seis reais e oitenta e três centavos) de ICMS, por infringência os artigos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, § 2º e 10, todos do Decreto nº 36.507/15 e R\$ 63.073,42 (sessenta e três mil, setenta e três reais e quarenta e dois centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios acostados as fls. 6/9 dos autos.

Cientificado da autuação por via DT-e em 09 de outubro de 2020, o contribuinte, por intermédio de seus advogados, apresentou, em 03 de novembro de 2020, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise, por meio da qual alega, em síntese, que:

- i) É empresa dedicada à fabricação e comércio de veículos automotores, dentre outras atividades previstas em seu Contrato Social, com endereço no Município de Resende, no Estado do Rio de Janeiro, de onde saíram as mercadorias objeto da autuação, com destino a consumidores finais não contribuintes de ICMS localizados no Estado da Paraíba;
- ii) A impugnante cometeu um mero lapso de cunho formal ao preencher o campo “outras despesas acessórias” da NF-e com o valor do próprio diferencial de alíquotas devidamente apurado e recolhido ao Erário, em razão da inexistência de campo específico para inclusão do montante do DIFAL no documento fiscal, o que ensejou indevidamente a majoração da base de cálculo do ICMS/ST e levou equivocadamente a fiscalização a crer que haveria uma diferença a ser cobrada a título de DIFAL;
- iii) Aplicou corretamente a alíquota interna de 12% nas operações objeto do presente lançamento, para o cálculo do DIFAL – ST, em virtude deste percentual estar expressamente determinado no artigo 2º e §2º do Decreto nº 22.927/2002, na redação vigente à época da ocorrência de grande parcela dos fatos geradores constantes desta autuação, em respeito ao artigo 144 do CTN;



iv) A adoção da alíquota de 12% para o cálculo do DIFAL, nas operações ocorridas mesmo após a edição do Decreto nº 37.004/16, de igual forma, se encontra correta, pois está em total conformidade com as disposições da Emenda Constitucional nº 87/15, Convênio ICMS 93/2015, bem como o artigo 150, II, da Constituição Federal, haja vista não ser lícito que se estabeleça diferenças de cargas tributárias em função do destinatário das mercadorias;

v) Em respeito aos princípios constitucionais da isonomia e impessoalidade, insculpidos no art. 150, II, da CF, os entes federados não podem instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, aplicando alíquotas diferenciadas.

Por fim, requer seja julgado integralmente improcedente o presente Auto de Infração, com o conseqüente cancelamento da respectiva exigência fiscal.

Sem informação de existência de antecedentes fiscais, foram os autos conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, onde foram distribuídos ao julgador fiscal Heitor Collett, que decidiu pela procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS NAS ENTRADAS INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO – EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15 – REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO CONDICIONADA AO REGRAMENTO PREVISTO PELA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA – INFRAÇÃO CONFIGURADA.

- A falta de retenção e recolhimento (ou recolhimento à menor) da partilha da carga tributária do ICMS (diferencial de alíquotas) nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, de que trata a Emenda Constitucional nº 87/15, constitui infração à legislação do ICMS com a conseqüente cobrança do imposto e de penalidade previstas em lei.

- O benefício fiscal de redução de base de cálculo do ICMS, está condicionado às normas contidas às normas contidas no Decreto nº 37.004/2016, para sua fruição.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Cientificado da decisão proferida pela instância prima em 21 de dezembro de 2020, o sujeito passivo interpôs, em 15 de janeiro de 2021, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, por meio do qual reprises argumentos trazidos em sua impugnação e acrescenta que:

- Em virtude de suas atividades, a recorrente é contribuinte substituta do ICMS, pois a Cláusula Primeira do então vigente Convênio ICMS nº 132/1992, estabeleceu o regime de substituição tributária com relação à obrigação principal decorrente da comercialização de veículos automotores realizada pela rede de distribuição autorizada, mediante a assunção, pela recorrente, da responsabilidade pela retenção e pagamento do ICMS devido nas etapas posteriores da circulação dos veículos automotores;



Com base nas considerações acima, a recorrente requer o provimento do recurso voluntário a fim de cancelar a exigência fiscal consubstanciada no auto de infração sob exame.

Em virtude do pedido de sustentação oral requerido após inclusão do processo em pauta, submeti os autos à apreciação da Assessoria Jurídica desta Casa para apresentação de parecer, o qual foi juntado.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Eis o relatório.

VOTO

Em análise nesta corte o recurso voluntário interposto contra a decisão singular que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000917/2020-01, por meio do qual a empresa MAN LATIN AMERICA E INDUSTRIA E COMERCIO DE VEÍCULOS LTDA, está sendo acusada de ter recolhido a menor do ICMS diferencial de alíquotas referente a diversas operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto domiciliados no Estado da Paraíba.

Verifica-se, inicialmente, a regularidade do recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido interposto dentro do prazo legalmente estabelecido no art. 77 da Lei nº 10.094/13.

Constata-se, ainda, que o lançamento de ofício em questão respeitou todas as cautelas da lei, não havendo casos de nulidade considerados nos artigos 14 a 17 da Lei nº 10.094/13, visto que este observa as especificações previstas na legislação de regência art. 41 da Lei nº 10.094/13 e art. 142 do CTN.

Nos mencionados arquivos, a autoridade fiscal responsável pela autuação apresenta informações analíticas de cada operação e compara o valor do ICMS UF Dest. (declarado no XML da NF-e) com o valor do ICMS UF Difal por ele calculado.

Os demonstrativos sintéticos das diferenças apuradas nos meses de fevereiro, junho, agosto e dezembro de 2016 e fevereiro, maio, agosto e dezembro de 2017, foram apresentados nas tabelas juntadas às fls. 6 a 9, respectivamente.

Segundo o agente fazendário responsável pela autuação, a empresa, na condição de responsável pelo recolhimento do tributo devido em favor do Estado da Paraíba, calculou a parcela do ICMS para a Unidade Federada de destino de forma equivocada, relativamente a diversas operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS, em afronta ao que disciplinam os artigos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, § 2º e 10, todos do Decreto nº 36.507/15:



Art. 1º Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste Decreto.
(Grifei)

Art. 2º Nas operações e prestações de serviço de que trata este Decreto, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

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

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

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

II - se prestador de serviço;

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

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

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

§ 1º A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do “caput” é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Convênio ICMS 152/15).

§ 1º-A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas (Convênio ICMS 152/15):

$ICMS\ origem = BC \times ALQ\ inter$

$ICMS\ destino = [BC \times ALQ\ intra] - ICMS\ origem$

Onde:

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

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

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

§ 2º Considera-se unidade federada de destino do serviço de transporte aquela onde tenha fim a prestação.



§ 3º O recolhimento de que trata a alínea “c” do inciso II do “caput” não se aplica quando o transporte for efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem (cláusula CIF – Cost, Insurance and Freight).

§ 4º O adicional de até dois pontos percentuais na alíquota de ICMS aplicável às operações e prestações, nos termos previstos no art. 82, §1º, do ADCT da Constituição Federal, destinado ao financiamento dos fundos estaduais e distrital de combate à pobreza, é considerado para o cálculo do imposto, conforme disposto na alínea “a” dos incisos I e II, cujo recolhimento deve observar a legislação da respectiva unidade federada de destino.

§ 5º No cálculo do imposto devido à unidade federada de destino, o remetente deve calcular, separadamente, o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, por meio da aplicação sobre a respectiva base de cálculo de percentual correspondente (Convênio ICMS 152/15):

I - à alíquota interna da unidade federada de destino sem considerar o adicional de até 2% (dois por cento); II - ao adicional de até 2% (dois por cento).

Art. 3º O crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem, observado o disposto nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Art. 3º-A As operações de que trata este Decreto devem ser acobertadas por Nota Fiscal Eletrônica – NFe, modelo 55, a qual deve conter as informações previstas no Ajuste SINIEF 07/05, de 30 de setembro de 2005 (Convênio ICMS 152/15).

Art. 4º O recolhimento do imposto a que se refere a alínea “c” dos incisos I e II do art. 2º deve ser efetuado por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE ou outro documento de arrecadação, de acordo com a legislação da unidade federada de destino, por ocasião da saída do bem ou do início da prestação de serviço, em relação a cada operação ou prestação.

(...)

§ 2º O contribuinte inscrito nos termos deste artigo deve recolher o imposto previsto na alínea “c” dos incisos I e II do art. 2º até o décimo quinto dia do mês subsequente à saída do bem ou ao início da prestação de serviço.

(...)

Art. 10. Nos exercícios de 2016, 2017 e 2018, no caso de operações e prestações que destinem bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade federada, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual deve ser partilhado entre as unidades federadas de origem e de destino, cabendo à unidade federada:

I - de destino:

- a) no ano de 2016: 40% (quarenta por cento) do montante apurado;**
- b) no ano de 2017: 60% (sessenta por cento) do montante apurado;**
- c) no ano de 2018: 80% (oitenta por cento) do montante apurado;**

II - de origem:



- a) no ano de 2016: 60% (sessenta por cento) do montante apurado;**
- b) no ano de 2017: 40% (quarenta por cento) do montante apurado;**
- c) no ano de 2018: 20% (vinte por cento) do montante apurado.**

§ 1º A critério da unidade federada de origem, a parcela do imposto a que se refere o inciso II do “caput” deve ser recolhida em separado.

§ 2º O adicional de que trata o § 4º do art. 2º deve ser recolhido integralmente para a unidade federada de destino.

Como medida punitiva para a conduta infracional evidenciada, foi aplicada a multa prevista no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96:

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento):

(...)

e) aos que deixarem de recolher o imposto no todo ou em parte, nas demais hipóteses não contidas neste artigo;

Visando ao equilíbrio na repartição tributária entre estados da federação, o legislador criou o sistema de partilha da carga tributária do ICMS, no formato de Diferencial de Alíquotas, a ser realizada nas operações interestaduais destinadas aos consumidores finais não contribuintes do imposto que estão localizados em outros estados.

Assim, a regra foi introduzida na CF/88, especificamente no art. 155, II, § 2º, VII e VIII, “b”, por meio da EC nº 87/2015, autorizando os entes públicos estaduais à cobrança do diferencial de alíquota decorrente do fato gerador”. Vejamos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que a operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor



final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015).

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015).

(...)

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

Dessa forma, a Emenda Constitucional nº 87/2015 alterou a incidência do ICMS nas vendas de mercadorias e nas prestações de serviços de fornecedores que estão localizados em estado distinto dos consumidores finais, que não são considerados contribuintes. A partir de 2016, parte desse ICMS continuou sendo devido ao estado de origem, e parte passou a ser devido ao estado de destino, onde se encontra localizado o consumidor final da mercadoria ou prestação de serviço.

No estado da Paraíba, a norma constitucional foi reproduzida na Lei nº 10.507/2015 e na Lei nº 10.606/2015, que alteraram a Lei nº 6.379/1996, que passou, em seus art. 3º, §1º, VII, art. 31-A, II e art. 31-B, a ter as seguintes redações:

Art. 3º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º O imposto incide também:

(...)

VII - sobre as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado neste Estado, e corresponde à diferença entre a alíquota interna deste Estado e a alíquota interestadual, inclusive quando realizadas diretamente no estabelecimento comercial, exceto quando do autoconsumo;

(...)

Art. 31-A. Na hipótese do inciso VII do “caput” do § 1º do art. 3º desta Lei, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e respectivos acréscimos legais, caberá ao:

(...) II - remetente localizado em outra unidade da Federação, inclusive o optante pelo Simples Nacional, quando o destinatário deste Estado não for contribuinte do imposto;

Art. 31-B. O recolhimento para este Estado do valor correspondente à diferença entre a alíquota interna deste Estado e a interestadual nos casos dos incisos II e III do “caput” do art. 31-A deverá ser realizado pelo remetente



localizado em outra unidade da Federação e pelo prestador do serviço, respectivamente, na seguinte proporção:

- I - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento);
- II - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento);
- III - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento);
- IV - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento).

Destaco que os trabalhos de fiscalização foram realizados com base nas informações prestadas pelo contribuinte por meio dos arquivos de Escrituração Fiscal Digital enviados pelo próprio contribuinte à Secretaria de Estado da Fazenda da Paraíba.

Feitas tais considerações, há de se reconhecer a legitimidade no procedimento adotado pela Fiscalização, que se revelou capaz de materializar a acusação descrita na inicial, e que caberia a defesa se contrapor à denúncia, apresentando os elementos que confirmariam a regularidade de suas operações, gerando o efeito impeditivo do direito do autor.

Em sua peça recursal, o sujeito passivo – assim como fizera em sua impugnação – defende que o valor do ICMS DIFAL – ST devido ao Estado da Paraíba fora calculado (e recolhido) nos termos art. 2º, §2º, do Decreto nº 22.927/2002, vigente até 31/12/2016 e do Decreto 37.004/2016, vigente a partir de 1º/01/2017, e em respeito ao artigo 144 do CTN.

O regulamento do Estado da Paraíba, quanto aos procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS foram incorporados com a publicação do Decreto nº 36.507/2015. Vejamos:

Art. 1º Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste Decreto.

Art. 2º Nas operações e prestações de serviço de que trata este Decreto, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”;



II - se prestador de serviço:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”.

§ 1º A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do “caput” é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Convênio ICMS 152/15).

§ 1º-A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas (Convênio ICMS 152/15):

ICMS origem = BC x ALQ inter

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

Onde:

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

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

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

§ 2º Considera-se unidade federada de destino do serviço de transporte aquela onde tenha fim a prestação.

§ 3º O recolhimento de que trata a alínea “c” do inciso II do “caput” não se aplica quando o transporte for efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem (cláusula CIF – Cost, Insurance and Freight).

§ 4º O adicional de até dois pontos percentuais na alíquota de ICMS aplicável às operações e prestações, nos termos previstos no art. 82, §1º, do ADCT da Constituição Federal, destinado ao financiamento dos fundos estaduais e distrital de combate à pobreza, é considerado para o cálculo do imposto, conforme disposto na alínea “a” dos incisos I e II, cujo recolhimento deve observar a legislação da respectiva unidade federada de destino.

§ 5º No cálculo do imposto devido à unidade federada de destino, o remetente deve calcular, separadamente, o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, por meio da aplicação sobre a respectiva base de cálculo de percentual correspondente (Convênio ICMS 152/15):

I - à alíquota interna da unidade federada de destino sem considerar o adicional de até 2% (dois por cento);



II - ao adicional de até 2% (dois por cento).

Art. 3º O crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem, observado o disposto nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Art. 3º-A As operações de que trata este Decreto devem ser acobertadas por Nota Fiscal Eletrônica – NFe, modelo 55, a qual deve conter as informações previstas no Ajuste SINIEF 07/05, de 30 de setembro de 2005 (Convênio ICMS 152/15).

Art. 4º O recolhimento do imposto a que se refere a alínea “c” dos incisos I e II do art. 2º deve ser efetuado por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE ou outro documento de arrecadação, de acordo com a legislação da unidade federada de destino, por ocasião da saída do bem ou do início da prestação de serviço, em relação a cada operação ou prestação.

§ 1º O documento de arrecadação deve mencionar o número do respectivo documento fiscal e acompanhar o trânsito do bem ou a prestação do serviço.

§ 2º O recolhimento do imposto de que trata o inciso II do § 5º da art. 2º deve ser feito em documento de arrecadação ou GNRE distintos.

§ 3º As unidades federadas de destino do bem ou do serviço podem, na forma de sua legislação, disponibilizar aplicativo que calcule o imposto a que se refere a alínea “c” dos incisos I e II da art. 2º, devendo o imposto ser recolhido no prazo previsto no § 2º do art. 5º (Convênio ICMS 152/15).

Art. 5º A critério da unidade federada de destino e conforme dispuser a sua legislação tributária, pode ser exigida ou concedida ao contribuinte localizado na unidade federada de origem inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

§ 1º O número de inscrição a que se refere este artigo deve ser apostado em todos os documentos dirigidos à unidade federada de destino, inclusive nos respectivos documentos de arrecadação.

§ 2º O contribuinte inscrito nos termos deste artigo deve recolher o imposto previsto na alínea “c” dos incisos I e II do art. 2º até o décimo quinto dia do mês subsequente à saída do bem ou ao início da prestação de serviço.

§ 3º A inadimplência do contribuinte inscrito em relação ao imposto a que se refere a alínea “c” dos incisos I e II do art. 2º ou a irregularidade de sua inscrição estadual ou distrital faculta à unidade federada de destino exigir que o imposto seja recolhido na forma do art. 4º.

§ 4º Fica dispensado de nova inscrição estadual ou distrital o contribuinte já inscrito na condição de substituto tributário na unidade federada de destino.

§ 5º Na hipótese prevista no § 4º o contribuinte deve recolher o imposto previsto na alínea “c” dos incisos I e II do art. 2º no prazo previsto na legislação do Estado da Paraíba que dispõe sobre a substituição tributária (Convênio ICMS 152/15).

Art. 6º O contribuinte do imposto de que trata a alínea “c” dos incisos I e II do art. 2º, situado na unidade federada de origem, deve observar a legislação da unidade federada de destino do bem ou serviço.



Art. 7º A fiscalização do estabelecimento contribuinte situado na unidade federada de origem pode ser exercida, conjunta ou isoladamente, pelas unidades federadas envolvidas nas operações ou prestações, condicionando-se o Fisco da unidade federada de destino a credenciamento prévio na Secretaria da Fazenda, Economia, Finanças, Tributação ou Receita da unidade federada do estabelecimento a ser fiscalizado.

§ 1º Fica dispensado o credenciamento prévio na hipótese de a fiscalização ser exercida sem a presença física da autoridade fiscal no local do estabelecimento a ser fiscalizado.

§ 2º Na hipótese do credenciamento de que trata o “caput” deste artigo, a unidade federada de origem deve concedê-lo em até dez dias, configurando anuência tácita a ausência de resposta.

Art. 8º A escrituração das operações e prestações de serviço de que trata este Decreto, bem como o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, devem ser disciplinadas em ajuste SINIEF.

Art. 9º Aplicam-se as disposições deste Decreto aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino.

Art. 10. Nos exercícios de 2016, 2017 e 2018, no caso de operações e prestações que destinem bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade federada, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual deve ser partilhado entre as unidades federadas de origem e de destino, cabendo à unidade federada:

I - de destino:

- a) no ano de 2016: 40% (quarenta por cento) do montante apurado;
- b) no ano de 2017: 60% (sessenta por cento) do montante apurado;
- c) no ano de 2018: 80% (oitenta por cento) do montante apurado;

II - de origem:

- a) no ano de 2016: 60% (sessenta por cento) do montante apurado;
- b) no ano de 2017: 40% (quarenta por cento) do montante apurado;
- c) no ano de 2018: 20% (vinte por cento) do montante apurado.

§ 1º A critério da unidade federada de origem, a parcela do imposto a que se refere o inciso II do “caput” deve ser recolhida em separado.

§ 2º O adicional de que trata o § 4º do art. 2º deve ser recolhido integralmente para a unidade federada de destino.

Art. 11. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.



Cada Unidade Federada possui uma alíquota interna geral e alíquotas distintas fixadas por tipos de produtos, de acordo com sua essencialidade. Referidas alíquotas são fixadas por meio de legislação específica de cada Estado.

Já as alíquotas interestaduais são estabelecidas por meio de Resolução do Senado Federal, sendo a Resolução nº 22/89 que dispõe sobre as alíquotas para operações interestaduais e a Resolução nº 13/2012, preceitua sobre a alíquota para operações interestaduais com produtos importados do exterior.

Assim, no regime da substituição tributária, a regra é que o contribuinte, na condição de substituto tributário, deverá observar as normas da legislação da unidade da federação de destino da mercadoria, portanto, não resta outro caminho ao contribuinte substituto tributário, senão a observação da Legislação Tributária do Estado da Paraíba.

Para tal finalidade, consideremos o disposto na Cláusula Oitava do Convênio ICMS nº 81/93:

Cláusula Oitava **O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.** (grifei)

Quanto ao cálculo do ICMS DIFAL (partilha), relativo às operações objeto do contencioso, nos exercícios de 2016 e 2017, confirma-se que a autuada não incluiu na base de cálculo do ICMS, os valores destacados nas notas fiscais correspondente à rubrica de “**outras despesas acessórias**”, reduzindo assim, o recolhimento do ICMS Difal devido ao Estado da Paraíba.

Outrossim, foi detectado que o cálculo da partilha do ICMS-DIFAL das Notas Fiscais Eletrônicas relacionadas, relativas aos exercícios de 2017, haviam sido apuradas de forma incorreta, tendo em vista a utilização da redução de carga tributária de 12% (doze por cento).

Conforme bem fundamentou o julgador monocrático, o benefício da redução da carga tributária para 12% na operação de vendas de veículos novos destinados ao consumidor final não contribuinte, a partir de 1º/01/2017, está condicionado ao estabelecimento no Decreto nº 37.004/2016, *in verbis*:

Art. 1º Nas operações com veículos automotores novos classificados nos códigos da NCM-SH relacionados no Anexo I deste Decreto, a base de cálculo fica reduzida, até 31 de dezembro de 2022, de forma que a carga tributária resulte num percentual de 12% (doze por cento).

Art. 2º Nas operações com veículos automotores novos classificados nos códigos da NCM-SH relacionados no Anexo II deste Decreto, quando destinados a estabelecimento revendedor de veículos localizado neste Estado, adotar-se-á alíquota interna de ICMS de 18% (dezoito por cento).

Parágrafo único. A alíquota interna prevista no “caput” deste artigo será adotada, também, na aquisição interestadual de veículo automotor novo relacionado no Anexo II deste Decreto, destinado a contribuinte do imposto,



inclusive transportador autônomo, para integrar o seu ativo imobilizado, para efeito da cobrança do diferencial de alíquota.

Art. 3º A Secretaria de Estado da Receita poderá adotar Regime Especial de Tributação de ICMS para estabelecimento revendedor de veículos localizado neste Estado, mediante celebração de Termo de Acordo, nas operações de entrada de veículos automotores novos classificados nos códigos da NCM-SH relacionados no Anexo II deste Decreto. (grifei)

§ 1º Após a celebração do Termo de Acordo a que se refere o “caput” deste artigo, a Secretaria de Estado da Receita encaminhará ao sujeito passivo por substituição relação nominando os contribuintes substituídos optantes e a data de início da fruição do benefício.

§ 2º Na nota fiscal de saída de veículo, emitida pelo sujeito passivo por substituição tributária, destinada ao Estado da Paraíba, deverá constar, além dos requisitos legais, a seguinte expressão: “Imposto destacado e recolhido nos termos do Decreto nº 37.004/2016”

Analisando os autos, verifica-se que as operações realizadas através das notas fiscais objeto da autuação acobertam entrada entradas interestaduais de veículos relacionados no Anexo II do Decreto nº 37.004/2016 (CHASSI C/MOTOR E CABINE P/CAMINHÃO – NCM 8704.22.10 E 8704.23.10), os quais, para obtenção do benefício fiscal de redução da base de cálculo dependem de prévia celebração de Termo de Acordo, conforme preconiza o artigo 3º, do citado decreto.

De mais a mais, conforme demonstra o artigo art. 4º do Decreto nº 37.004/2016, abaixo transcrito, não se aplica o benefício da redução da carga tributária para 12% na operação de venda de veículo novo destinado a consumidor final não contribuinte, aplicando a carga tributária total cheia, correspondente à alíquota interna do estado de destino (18%), *in verbis*:

Art. 1º (..)

(...)

Art. 4º Na aquisição interestadual de veículo automotor novo relacionado nos Anexos I e II deste Decreto destinado a não contribuinte, para efeito da cobrança do diferencial de alíquota adotar-se-á alíquota interna de ICMS de 18% (dezoito por cento). (Grifei)

O artigo 4º, do Decreto 37.004/2016, veda a aplicação de redução de base de cálculo nas operações interestaduais destinados a não contribuintes do ICMS, devendo nesse caso ser aplicada a alíquota interna de 18% (dezoito por cento).

Dessa forma, nada mais adotou o auditor fazendário do que as imposições contidas nos dispositivos da legislação tributária em vigor, resguardando de forma imperiosa o princípio da legalidade ao qual são obrigados a observar.

Por sua pertinência cumpre destacar que o entendimento ora esposado está em consonância com outras decisões desta Corte Administrativa, a exemplo daquele



contido no Acórdão nº 506/2023, do Relator Cons.º. José Valdemir da Silva, transcrito abaixo:

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS DIFAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE BENS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO - INFRAÇÕES CONFIGURADAS. MULTA APLICADA - REDUÇÃO - APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº 12.788/23. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - REFORMADA DE OFÍCIO A DECISÃO SINGULAR - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- A falta de retenção e recolhimento da partilha da carga tributária do ICMS (diferencial de alíquota) nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, de que trata a Emenda Constitucional nº 87/15, constitui infração à legislação do ICMS com a consequente incidência de penalidade prevista em lei.

- É procedente a denúncia de falta de recolhimento do ICMS substituição Tributária quando se constata a ocorrência de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária cujo imposto foi recolhido a menor. In casu, o sujeito passivo não trouxe prova capaz de ilidir a denúncia fiscal.

- Redução das penalidades em decorrência da aplicação retroativa da Lei nº 12.788/23, em observância ao que determina o artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

No tocante ao argumento de desrespeito aos princípios constitucionais de isonomia e impessoalidade, insculpidos no art. 150, II, CF, nos quais os entes federados não podem instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, aplicando alíquotas diferenciadas, tal premissa, não compota maiores discussões na esfera administrativa.

Destaco que o agente fazendário atuou nos limites da Lei nº 6.379/96 do RICMS/PB e demais decretos inerentes aos fatos instrumentos normativos estes aos quais os representantes fazendários encontram-se vinculados.

Ademais, para se desconsiderar esta determinação legal, far-se-ia necessário analisar a sua inconstitucionalidade, todavia, este juízo de valor alheio à competência dos órgãos julgadores, por força do que preceitua o artigo 55, I, da Lei nº 10.094/13, que dispõe sobre o Ordenamento Processual Tributário, o Processo Administrativo Tributário, bem como, sobre a Administração Tributária:

Art. 55. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

Portanto, tanto os Fazendários como os Órgãos Julgadores Administrativos estão adstritos ao que dispõe a lei que trata da matéria, em obediência aos Princípios Constitucionais Tributários da Vinculabilidade e da Legalidade.



Diante de todo o exposto, denota-se o acerto da auditoria ao exigir, da autuada, o ICMS diferencial de alíquotas não recolhido ao Estado da Paraíba, por haver reduzido, indevidamente, a base de cálculo do ICMS nas operações com veículos, conforme demonstrado nas planilhas gravadas na mídia digital anexada à fl. 66.

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, para manter inalterada a decisão singular que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.00000917/2020-01, lavrado em 18 de junho de 2020 em desfavor da empresa MAN LATIN AMÉRICA INDÚSTRIA E COMERCIO DE VEÍCULOS LTDA, declarando devido o crédito tributário no valor total de R\$ 189.220,25 (cento e oitenta e nove mil, duzentos e vinte reais e vinte e cinco centavos) sendo R\$ 126.146,83 (cento e vinte e seis mil, cento e quarenta e seis reais e oitenta e três centavos) de ICMS, por afronta aos artigos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, § 2º e 10, todos do Decreto nº 36.507/15 e R\$ 63.073,42 (sessenta e três mil, setenta e sete reais e quarenta e dois centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 17 de julho de 2024.

Maíra Catão da Cunha Cavalcanti Simões
Conselheira Relatora