



PROCESSO Nº 2520682022-9 - e-processo nº 2022.000491393-0

ACÓRDÃO Nº 593/2024

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GENERAL MOTORS DO BRASIL 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

Relator: CONS.º RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO.

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

- A falta de retenção e recolhimento da partilha da carga tributária do ICMS DIFAL 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 incidência de penalidade prevista em lei.

- Confirmada a falta de recolhimento do ICMS - Substituição Tributária, quando se constata a ocorrência de vendas 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 da penalidade 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.

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



A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento. Todavia, por força dos princípios da legalidade e retroatividade benigna, para reformar de ofício a decisão monocrática, e julgar **parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004321/2022-34** (fls. 2 – 3), lavrado em 12 de dezembro de 2022, condenando a empresa **GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA**, devidamente qualificada nos autos, ao recolhimento do **crédito tributário de R\$ 88.794,33** (oitenta e oito mil, setecentos e noventa e quatro três reais e quarenta e dois centavos), sendo **R\$ 55.432,30** (cinquenta e cinco mil, quatrocentos e trinta e dois reais e trinta centavos), **de ICMS**, por inobservância aos artigos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, §2º e 10, do Decreto nº 36.507/2015 e art. 399 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e **R\$ 33.362,03** (trinta e três mil, trezentos e sessenta e dois reais e três centavos), **de multa por infração**, nos termos do art. 82, inciso II, alínea “e” e inciso V, alínea “g”, ambos da Lei nº 6.369/96

Em tempo, cancelo, por indevida, a quantia de R\$ 5.645,88 (cinco mil, seiscentos e quarenta e cinco reais e oitenta e oito centavos) referente à multa por infração pelas razões já expandidas neste voto.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 07 de novembro de 2024.

RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON E EDUARDO SILVEIRA FRADE.

JOÃO EDUARDO FERREIRA FONTAN DA COSTA BARROS
Assessor



PROCESSO Nº 2520682022-9 - e-processo nº 2022.000491393-0

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GENERAL MOTORS DO BRASIL 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

Relator: CONS.º RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO.

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

- A falta de retenção e recolhimento da partilha da carga tributária do ICMS DIFAL 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.

- Confirmada a falta de recolhimento do ICMS - Substituição Tributária, quando se constata a ocorrência de vendas 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 da penalidade 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.

RELATÓRIO



Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o recurso voluntário interposto nos moldes do artigo 77 da Lei nº 10.094/2013, contra a decisão monocrática, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004321/2022-34 (fls. 2 a 3), lavrado em 12 de dezembro de 2022, que denuncia a empresa, acima identificada, pelo cometimento das irregularidades abaixo transcritas, *ipsis litteris*:

Descrição da Infração 1:

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: O CONTRIBUINTE DEIXOU DE RECOLHER O ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DEVIDO NAS OPERAÇÕES DE VENDA DE VEÍCULOS USADOS A CONSUMIDOR FINAL, NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO, ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO PARA O ESTADO DA PARAÍBA, CONFORME DEMONSTRATIVO 01 E ANEXO 01. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015. CONVÊNIO ICMS 93/2015 E ALTERAÇÕES POSTERIORES. ART. 155, § 2º, XII, ALÍNEA I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. ART. 13, § 1º, I, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996. ART. 12, XVI E XVII E ART. 13, XII, § 1º, I, DA LEI Nº 6.379, DE 02 DE DEZEMBRO DE 1996.

Descrição da Infração 2:

0329 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do ICMS Substituição Tributária

NOTA EXPLICATIVA: CONTRARIANDO AS NORMAS DO CONVÊNIO ICMS 38/12 RECEPCIONADO PELO DECRETO Nº 33.616/12, O CONTRIBUINTE ACIMA IDENTIFICADO DEIXOU DE RECOLHER O ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA REFERENTE AOS ACESSÓRIOS (OPCIONAIS COBRADOS EM NOTAS COMPLEMENTARES COM RETENÇÃO DO IPI), NAS OPERAÇÕES DE VENDAS DE VEÍCULOS AUTOMOTORES NOVOS PARA PORTADORES DE DEFICIÊNCIA. CONFORME DEMONSTRATIVO 02.

Em decorrência deste fato, a Representante Fazendária lançou de ofício, o crédito tributário no valor de R\$ 94.440,21, sendo R\$ 55.432,30, de ICMS, por violação aos artigos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, § 2º e 10 do Decreto nº 36.507/2015 c/c o art. 399 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, R\$ 39.007,91, de multa por infração, nos termos do art. 82, inciso II, “e”, inciso V, alínea “g”, da Lei nº 6.379/96.



Instruem a peça inicial os seguintes documentos (fls. 4 a 17): 1) Memorial que descreve o procedimento da Fiscalização; 2) Demonstrativo 01 – Falta de Recolhimento de ICMS Diferencial de Alíquotas; 3) Demonstrativo 02 – Falta de Recolhimento de ICMS ST.

Regularmente cientificada da lavratura do auto de infração em análise, em 27 de dezembro de 2022, via DTe, conforme Comprovante de Cientificação – DTe anexo à fl. 18 nos termos da legislação de regência, o sujeito passivo apresentou peça reclamatória (fls. 19 a 31) em tempo hábil.

De início, o contribuinte discorre acerca da tempestividade da sua impugnação, faz uma síntese dos fatos, em seguida, pleiteia a improcedência do feito fiscal, alegando, em suma, que:

- não é devido o ICMS DIFAL incidente sobre a remessa de veículos oriundos do Estado de São Paulo destinados a consumidor final não contribuinte do imposto, no ano de 2018, pois estes são classificados como bens do ativo permanente, utilizados nas suas atividades operacionais no Estado de São Paulo, portanto, fora do alcance de incidência do ICMS /DIFAL, na forma prevista pelo artigo 7º, inciso XIV, do RICMS/SP;

- não incide ICMS ST sobre as Notas Fiscais Complementares emitidas para amparar a cobrança de pintura dos veículos, com destino a pessoas portadoras de deficiência, situadas no Estado da Paraíba, vez que consiste em um item de série e está alcançada pelo benefício fiscal da isenção do IPI, nos termos do artigo 1º, inciso IV, da Lei nº 8.989/95, assim como goza de isenção do ICMS-ST concedida pelo Convênio ICMS 38/12.

Por fim, repete o pedido de improcedência integral do auto de infração com o conseqüente cancelamento da exigência fiscal.

Documentos instrutórios, anexos às fls. 32 a 62.

Sem informação de reincidência, os autos foram conclusos (fl. 64) e encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, que promoveu a correição processual nos termos do art. 74 da Lei nº 10.094/2013, e os distribuiu ao julgador fiscal, Francisco Nociti, que decidiu pela procedência do feito fiscal *sub judice*, em conformidade com a sentença acostada às fls. 67 a 76 e a ementa abaixo reproduzida, *litteris*:

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. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS
- SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ACUSAÇÕES CARACTERIZADAS.**

- É devida a diferença entre as alíquotas interna e a interestadual no caso de operações com mercadorias destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado neste estado.
- A prerrogativa do benefício da isenção do ICMS relativa a veículos automotores contemplados pelo Convênio ICMS 38/12 não abrange os itens acessórios/opcionais.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

O contribuinte foi cientificado da decisão proferida pelo órgão julgador monocrático, em 6 de novembro de 2023, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico DT-e, disponibilizado pela SEFAZ, para o qual foi enviada a Notificação nº 00235401/2023, nos termos do art. 4º - A, § 1º, II, c/c art. 11, § 3º, III, “b”, da Lei nº 10.094/2013, consoante fls. 77 e 78 dos autos, conseqüentemente, impetrou recurso voluntário a esta Casa.

No recurso voluntário (fls. 79 a 92), o sujeito passivo expõe sua inconformação com a decisão singular, que, no seu entender, não considerou os argumentos já apresentados na impugnação, abaixo reproduzidos, pelos quais entende ser a autuação em combate totalmente insubsistente:

(i) A autuação se revela manifestamente ilegal, tendo em vista que os veículos objeto da autuação foram transferidos da planta fabril situada no Estado de São Paulo, a fim de integrar o ativo permanente do estabelecimento autuado, sendo utilizados em suas atividades operacionais, portanto, fora do alcance de incidência do ICMS/ DIFAL, na forma prevista pelo artigo 7, inciso XIV, do RICMS/SP;

(ii) As notas complementares objeto deste lançamento foram emitidas para amparar a saída de componentes originais de fábrica agregados aos veículos desde a linha de montagem, o que os caracteriza como itens de série, adicionados diretamente pelo fabricante, estando tais operações inseridas na regra de isenção do Convênio n.º 38/12, pois não há a incidência do IPI, nos termos do artigo 1, IV, da Lei 8.989/95 e conseqüentemente, do ICMS-ST.

i

Neste norte, reitera as razões de defesa já apresentadas, requerendo a improcedência do feito fiscal

É o relatório.



VOTO

Versam estes autos sobre *falta de recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquotas e ICMS Substituição Tributária*, que estão sendo exigidos da **empresa GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.**, devidamente qualificada nos autos, conforme denúncias constantes na peça inicial às fls. 2 e 3.

De início, importa declarar que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido protocolado dentro do prazo legal previsto no artigo 77 da Lei n. 10.094/2013.

Cabe ainda esclarecer que o lançamento fiscal identifica com clareza o sujeito passivo da relação tributária, a matéria tributável, o montante do imposto devido, bem como a penalidade proposta, com as respectivas cominações legais, observando o disciplinamento contido no art. 142 do CTN, bem como não recai em nenhuma das hipóteses de nulidade prevista no artigo 17 da Lei nº 10.094/2013 (Lei do PAT).

Passemos ao mérito.

INFRAÇÃO I – 0573 – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS INCIDENTE SOBRE BENS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS, LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO.

Segundo assentado no auto de infração em exame, a recorrente deixou de recolher o ICMS – DIFAL quando vendeu veículos usados a consumidor final, não contribuinte do ICMS, localizados no Estado da Paraíba, em razão disto, recai sobre a autuada a denúncia de haver infringido os artigos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, §2º e 10 do Decreto nº 36.507/2015, a seguir transcritos, *in verbis*:

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 152/2015).

§ 1º-A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas (Convênio ICMS 152/2015):

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 152/2015):

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 87/1996

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 07/2005, de 30 de setembro de 2005 (Convênio ICMS 152/2015).

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 cláusula segunda 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 cláusula segunda, devendo imposto ser recolhido no prazo previsto no § 2º do art. 5º (Convênio ICMS 152/2015).

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 152/2015).

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", 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. (grifei)

§ 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.

Como forma de garantir efetividade ao comando insculpido no dispositivo anteriormente reproduzido, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 82, II, “e”, estabeleceu a penalidade aplicável àqueles que violarem as disposições nele contidas. Senão vejamos:

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;

A partir de 01/01/2016, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 87/2015, as operações e prestações interestaduais com mercadorias e serviços destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS passaram a ser tributadas com alíquota interestadual, ficando este ICMS na UF de origem, e cabendo à UF de destino o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna da UF de destino e a alíquota interestadual. Nos períodos de 2016 a 2018, a diferença de alíquota foi partilhada entre os Estados de Origem e Destino, em percentuais anuais estabelecidos no Convênio ICMS nº 93/2015, chegando a ser totalmente da UF de destino a partir do início do exercício de 2019.

Faz-se pertinente deixar bem destacado nesse *decisum* 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.

Ao lavrar o Auto de Infração a autoridade fazendária trouxe aos autos planilha (fl. 7) que fundamenta a cobrança do ICMS DIFAL nas operações destinadas a consumidor final, não contribuinte do ICMS, localizado no Estado da Paraíba, cujo recolhimento compete ao remetente do bem, no caso, veículos usados, ou seja, a empresa autuada.



Buscando desconstituir a acusação em comento, nas duas instâncias administrativas, a recorrente alega que os veículos comercializados são usados, desincorporados do seu ativo imobilizado, por isso não são sujeitos à incidência do ICMS, conforme disposições contidas no artigo 7º, inciso XIV do RICMS/SP.

Apesar disso, é importante ressaltar que não cabe a aplicação da norma definida na unidade federada do remetente do bem na de destino, pois o próprio Decreto nº 36.507/2015, que dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, no seu artigo 6º determina que o contribuinte do imposto, situado na unidade federada de origem, deve observar a legislação da unidade federada de destino do bem, consoante dispositivo legal abaixo reproduzido:

Decreto nº 36.507/2015

*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.***

Por sua pertinência com a matéria, cumpre destacar que o entendimento ora esposado está em consonância com outras decisões desta Corte Administrativa, a exemplo daquele contido nos Acórdãos nºs 508/2023 e 506/2023, da lavra dos ilustres Relatores Consº. Heitor Collett e Consº José Valdemir da Silva, respectivamente, abaixo transcritos:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALIQUOTA NAS ENTRADAS INTERESTADUAIS DE VEÍCULOS DESTINADOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO - EC 87/15. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - VEÍCULOS NOVOS - RETENÇÃO A MENOR - REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO CONDICIONADA AO REGRAMENTO PREVISTO PELA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ENTRADAS - UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE MVA ORIGINAL - DEC. 31.578/10 E DEC. 34.335/13 - AUSÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO PRÉVIA - PORTARIA 00274/2017/GSER. DENÚNCIAS CONFIGURADAS. **REDUÇÃO DE OFÍCIO DA PENA MAIS BENÉFICA - ART. 106, II, “C” DO CTN. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

- *As entradas interestaduais de bens sem o recolhimento do DIFAL correspondente, configura infringência à legislação tributária (EC 87/15).*
- *A substituição tributária constitui-se em um regime tributário com expressa disposição legal, atribuindo ao substituto tributário, responsável direto pela*



retenção e recolhimento do imposto nas operações que destinem veículos novos a este Estado.

- A utilização, sem autorização prévia aos fatos geradores, da Margem de Valor Agregada Original, nos termos da Portaria nº 00274/2017/GSER, resultou em redução indevida no recolhimento do ICMS-ST devido nas operações interestaduais com auto peças.

Acórdão nº 508/2023 – Processo nº 036299/2021-7

Relator: Cons. Heitor Collett (grifos nossos)

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.

Acórdão nº 506/2023 – Processo nº 055283/2022-4

Relator: Cons. José Valdemir da Silva

(grifos nossos)

Por todo o exposto, perfilho-me ao entendimento esposado pela instância singular, conforme sentença inserta nestes autos, mantendo na íntegra a infração denunciada.

INFRAÇÃO II - 0329 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Esta acusação versa sobre a ora recorrente haver deixado de recolher o ICMS – Substituição Tributária referente aos acessórios (opcionais cobrados em notas complementares com incidência do IPI) contidos nos veículos automotores novos, alcançados pelo benefício isenção do ICMS por serem destinados a pessoas portadoras de deficiência, conforme demonstrativo à fl. 8 a 17 e nota explicativa, abaixo reproduzida, que compõe a denúncia fiscal:



NOTA EXPLICATIVA: CONTRARIANDO AS NORMAS DO CONVÊNIO ICMS 38/12 RECEPCIONADO PELO DECRETO N° 33.616/12, O CONTRIBUINTE ACIMA IDENTIFICADO DEIXOU DE RECOLHER O ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA REFERENTE AOS ACESSÓRIOS (OPCIONAIS COBRADOS EM NOTAS COMPLEMENTARES COM RETENÇÃO DO IPI), NAS OPERAÇÕES DE VENDAS DE VEÍCULOS AUTOMOTORES NOVOS PARA PORTADORES DE DEFICIÊNCIA. CONFORME DEMONSTRATIVO 02.

Assim, foi dado por infringido o artigo 399 do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto n° 18.930/97, *in verbis*:

Art. 399. O recolhimento do imposto nas operações com produtos submetidos ao regime de substituição tributária será efetuado:

I – no momento da entrada do produto no território deste Estado, nos casos de operações efetuadas sem a retenção antecipadas;

II – até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador:

- a) nas operações procedentes de outra unidade da Federação, sem retenção antecipada, destinadas a contribuinte que possuam Regime Especial concedido pelo Secretário de Estado da Receita;
- b) nas operações internas com retenção, promovidas por estabelecimento industrial, comércio atacadista, distribuidor e/ou depósito;
- c) nas prestações de serviços de transporte com retenção, realizadas por contribuintes inscritos no CCICMS;

Como forma de garantir efetividade ao comando insculpido no dispositivo anteriormente reproduzido, a Lei n° 6.379/96, em seu artigo 82, inciso V, alínea “g”, estabeleceu a penalidade aplicável àqueles que violarem as disposições nele contidas. Senão vejamos:

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

(...)

V - de 100% (cem por cento):

Nova redação dada ao “caput” do inciso V do “caput” do art. 82 pela alínea “c” do inciso I do art. 1° da Lei n° 12.788/23 – DOE de 29.09.2023.

V - de 75% (setenta e cinco por cento):

(...)

g) aos que deixarem de reter, na qualidade de sujeito passivo por substituição, e/ou de recolher, nesta condição, o imposto relido na fonte;



Examinando a legislação de regência, é sabido que a isenção do ICMS é concedida ao veículo novo adquirido por pessoa portadora de deficiência, que também é desonerado pelo IPI, de acordo com a transcrição dos normativos que segue, *ipsis litteris*:

CONVÊNIO ICMS 38, DE 30 DE MARÇO DE 2012

Cláusula primeira Ficam isentas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – **as saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo quando adquirido por pessoas com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, síndrome de Down ou autistas**, diretamente ou por intermédio de seu representante legal.

LEI Nº 8.989/1995

Art. 1º Ficam *isentos* do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) os automóveis de passageiros de fabricação nacional, equipados com motor de cilindrada não superior a 2.000 cm³ (dois mil centímetros cúbicos), de, no mínimo, 4 (quatro) portas, inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustível de origem renovável, sistema reversível de combustão ou híbrido e elétricos, quando adquiridos por: [\(Redação dada pela Lei nº 13.755, de 2018\)](#)

(...)

IV - pessoas com deficiência física, visual, auditiva e mental severa ou profunda e pessoas com transtorno do espectro autista, diretamente ou por intermédio de seu representante legal; [\(Redação dada pela Lei nº 14.287, de 2021\)](#) [\(Vide Decreto nº 11.063, de 2022\)](#)

No entanto, conforme destacado pela autora do feito fiscal na nota explicativa que compõe o auto de infração ora analisado, as Notas Fiscais Complementares não estampam a desoneração do IPI, vez que este segue destacado nos referidos documentos fiscais, consoante reprodução dos Totais da **NF-e - Chave de Acesso 43-1812-59.275.792/0096-10-55-003-003.207.747-143.282.707-9**, que está inserta no demonstrativo anexo às fls. 8 a 17 dos autos:



Consulta Completa da NF-e			
Chave de Acesso: 43-1812-59.275.792/0096-10-55-003-003.207.747-143.282.707-9		Versão XML: 4.00	
NFe	Emitente	Destinatário	Produtos/Serviços
Totais			
ICMS			
Base de Cálculo ICMS:	Valor do ICMS:	Base de Cálculo ICMS ST:	Valor do ICMS ST:
0,00	0,00	0,00	0,00
Valor Total dos Produtos:	Valor do Frete:	Valor do Seguro:	Outras Despesas:
1.088,77	0,00	0,00	0,00
Valor Total do IPI:	Valor Total da NFe:	Valor Total Descontos:	Valor Total do II:
89,68	1.178,45	0,00	0,00
Valor do PIS:	Valor do COFINS:	Valor total ICMS UF dest:	Valor total ICMS UF remet:
19,93	95,65		
Valor total ICMS FCP UF dest:	Valor Aproximado dos Tributos	Valor ICMS Desonerado:	Valor Total do FCP:
		0,00	0,00
Valor Total do FCP retido por ST:	Valor Total do FCP retido anteriormente por ST:		
0,00	0,00		
Nova Consulta			

Assim, o benefício da isenção do ICMS é concedido para aquisição de veículo novo por pessoa portadora de deficiência, o qual não se estende aos acessórios, conforme frisado pelo julgador singular na sua sentença cujo trecho transcrevo a seguir:

No que se refere à segunda acusação, constata-se que o sujeito passivo emitiu notas fiscais complementares (elenco constante nas fls. 9 a 17 dos autos) referentes a opcionais/acessórios, nas quais são feitas referências às notas fiscais de vendas de veículos automotores novos destinados a portadores de deficiência, alcançados pelo benefício fiscal preconizado no Convênio ICMS 38/12 e recepcionado pelo Decreto 33.616/12, com as seguintes redações na época dos fatos (exercício de 2018):

Convênio ICMS nº 38/12

Redação original, efeitos até 30.11.21.

Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista.

Cláusula primeira Ficam isentas do ICMS as saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo quando adquirido por pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal. (g.n.)

**Decreto nº 33.616/12**

Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista, e dá outras providências.

Art. 1º Ficam isentas do ICMS as saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo quando adquirido por pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal. (g.n.)

Desse modo, as redações de ambos os dispositivos são claras quanto ao fato de que a benesse da isenção se aplica unicamente ao veículo automotor novo, e não aos seus acessórios/opcionais a ele agregados.

Assim, considerando que a isenção o ICMS não alcança os acessórios do veículo novo destinado à pessoa portadora de deficiência, corroboro o entendimento adotado na instância prima, até porque, como bem destacou o julgador singular, a outorga de isenção é interpretada de forma literal, de acordo com a inteligência emergente do art. 111 do CTN.

Quanto à multa por infração, compete-me alertar que a Lei nº 12.788/2023 reduziu o percentual da multa por infração para o patamar de 75% (setenta e cinco por cento), segundo dispositivo legal, acima transcrito, consequentemente, valendo-me do princípio da retroatividade benigna, capitulado no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, ajusto o valor da multa aplicada à legislação vigente:

INFRAÇÃO	PERÍODO FG		AUTO DE INFRAÇÃO			VALOR CANCELADO	VALORES DEVIDOS		
	INÍCIO	FIM	ICMS	MULTA	TOTAL	MULTA	ICMS	MULTA	TOTAL
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.	01/09/2018	30/09/2018	23.560,98	11.780,49	35.341,47	-	23.560,98	11.780,49	35.341,47
	01/10/2018	31/10/2018	9.287,80	4.643,90	13.931,70	-	9.287,80	4.643,90	13.931,70
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/01/2018	31/01/2018	1.395,12	1.395,12	2.790,24	348,78	1.395,12	1.046,34	2.441,46
	01/02/2018	28/02/2018	1.306,39	1.306,39	2.612,78	326,60	1.306,39	979,79	2.286,18
	01/03/2018	31/03/2018	2.742,74	2.742,74	5.485,48	685,69	2.742,74	2.057,06	4.799,80
	01/04/2018	30/04/2018	1.135,83	1.135,83	2.271,66	283,96	1.135,83	851,87	1.987,70
	01/05/2018	31/05/2018	1.288,81	1.288,81	2.577,62	322,20	1.288,81	966,61	2.255,42
	01/06/2018	30/06/2018	564,29	564,29	1.128,58	141,07	564,29	423,22	987,51
	01/07/2018	31/07/2018	1.403,13	1.403,13	2.806,26	350,78	1.403,13	1.052,35	2.455,48
	01/08/2018	31/08/2018	2.397,70	2.397,70	4.795,40	599,43	2.397,70	1.798,28	4.195,98
	01/09/2018	30/09/2018	3.079,06	3.079,06	6.158,12	769,77	3.079,06	2.309,30	5.388,36
	01/10/2018	31/10/2018	2.774,48	2.774,48	5.548,96	693,62	2.774,48	2.080,86	4.855,34
	01/11/2018	30/11/2018	2.159,46	2.159,46	4.318,92	539,87	2.159,46	1.619,60	3.779,06
	01/12/2018	31/12/2018	2.336,51	2.336,51	4.673,02	584,13	2.336,51	1.752,38	4.088,89
TOTAL			55.432,30	39.007,91	94.440,21	5.645,88	55.432,30	33.362,03	88.794,33

Com estes fundamentos,



VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu desprovemento. Todavia, por força dos princípios da legalidade e retroatividade benigna, para reformar de ofício a decisão monocrática, e julgar **parcialmente procedente** o **Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004321/2022-34** (fls. 2 – 3), lavrado em 12 de dezembro de 2022, condenando a empresa **GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA**, devidamente qualificada nos autos, ao recolhimento do **crédito tributário de R\$ 88.794,33** (oitenta e oito mil, setecentos e noventa e quatro três reais e quarenta e dois centavos), sendo **R\$ 55.432,30** (cinquenta e cinco mil, quatrocentos e trinta e dois reais e trinta centavos), **de ICMS**, por inobservância aos artigos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, §2º e 10, do Decreto nº 36.507/2015 e art. 399 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e **R\$ 33.362,03** (trinta e três mil, trezentos e sessenta e dois reais e três centavos), **de multa por infração**, nos termos do art. 82, inciso II, alínea “e” e inciso V, alínea “g”, ambos da Lei nº 6.369/96

Em tempo, cancelo, por indevida, a quantia de R\$ 5.645,88 (cinco mil, seiscentos e quarenta e cinco reais e oitenta e oito centavos) referente à multa por infração pelas razões já expendidas neste voto.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma da legislação de regência.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 07 de novembro de 2024.

Rômulo Teotônio de Melo Araújo
Conselheiro