



**ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO-CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS-CRT
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

RESOLUÇÃO Nº: 076/2020 **11ª SESSÃO ORDINÁRIA: 03.03.2020 – 08:40h**
PROCESSO Nº: 1/4440/2017 **AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/201711355-9**
RECORRENTE: INDUSCAR INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARROCERIAS LTDA.
CGF Nº: 06.362.849-0
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
CONSELHEIRO RELATOR: JOSÉ WILAME FALCÃO DE SOUZA

EMENTA: ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA.

O contribuinte foi autuado por recolher a menor o ICMS-DIFAL em operações interestaduais com carrocerias de ônibus para consumidor final. De acordo com o art. 563, §1º, item III, do Decreto nº 24.569/97 há previsão para a redução de base de cálculo em 29,41% em situação dessa natureza. Ademais, constam a favor do contribuinte o teor da Nota Explicativa nº 01/2011 e do Parecer CECON nº 94/2017, este último apesar de ser expedido posteriormente ao período da infração (2016) também está em consonância com o dispositivo regulamentar acima citado. Recurso Ordinário conhecido e provido para modificar a decisão de procedência proferida na 1ª Instância e julgar o auto de infração **IMPROCEDENTE**, nos termos do parecer da Assessoria Processual Tributária, ratificado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS-CHAVE: FALTA DE RECOLHIMENTO - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA - OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM CARROCERIAS DE ÔNIBUS PARA CONSUMIDOR FINAL

RELATÓRIO:

O auto de infração em lide, peça inicial do processo em análise, denuncia o cometimento da infração abaixo reproduzida:

“FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NO TODO OU EM PARTE, INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES.
O CONTRIBUINTE FEZ A RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DIFAL EM OPERAÇÕES COM CARROCERIAS DE ÔNIBUS PARA CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTIBUINTE.”

O agente fiscal aponta como dispositivos infringidos os artigos 73 e 74 do Decreto nº 24.569/97; sugere como penalidade aplicável ao caso a prevista no art. 123, I, "c", da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03; indica o período da infração – 02/2016, 04/2016, 06/2016 e 08/2016 a 10/2016; aponta os valores da base de cálculo, ICMS e multa, respectivamente, R\$492.352,95, R\$83.700,00 e R\$83.700,00; e mostra a alíquota utilizada para cálculo do ICMS lançado – 17% (dezessete por cento).

Nas Informações Complementares (fls. 03 a 10), o agente fiscal informa, em síntese, que:

"A empresa realizou vendas de carrocerias de ônibus para consumidor final para destinatários deste Estado.

Durante o monitoramento fiscal, efetuou-se o levantamento de todas as operações comerciais de vendas da empresa do período de 01/01/2016 a 31/12/2016 de que trata o Convênio ICMS 93/2015 tendo como destinatários contribuintes e não contribuintes estabelecidos no Estado do Ceará, amparados pela Emenda Constitucional 87/2015.

Identificou-se que a empresa utilizou uma redução da base de cálculo no cálculo do DIFAL de 29,41% nas operações com carrocerias de ônibus para consumidor final.

No entanto, a Lei nº 13.222/2002 que concede a referida redução de base de cálculo de 29,41% do ICMS em operações com veículos automotores novos não prevê tal benefício nas operações para consumidor final, exceto a de que trata o Convênio ICMS 51/00 senão vejamos: (...).

A redução de base de cálculo citada na Lei nº 13.222/02 é exclusiva para operações interestaduais destinadas a consumidor de que trata o Convênio ICMS nº 51/00, convênio este que disciplina as operações com veículos automotores novos efetuados por meio de faturamento direto para o consumidor. A empresa, quando na venda de carrocerias de ônibus para o consumidor final, não se enquadra no Convênio 51/00, pois a operação não está sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com o Convênio ICMS 132/92, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com veículos automotores, e ainda, a entrega da mercadoria ao consumidor não é realizada por concessionária.

(...)

No intuito de esclarecer a situação, foi enviado diversos e-mails, durante o período do Monitoramento Fiscal, com a base legal e todas as explicações que se tornaram necessárias.

A argumentação do contribuinte, através de resposta por e-mail (...) em 11/10/2016, era de que a carga tributária para a operação em questão é de 5% conforme Nota Explicativa 01/2011 da SEFAZ, (...).

(...)

A Nota Explicativa em questão explicita procedimentos relativos à cobrança do ICMS, devido quando da aquisição de veículos automotores novos nos termos dos arts. 563-A e 563-B, ambos do Decreto nº 24.569/97. Tais artigos fazem referência as operações realizadas por estabelecimento não concessionário, inclusive realizadas por pessoa física ou jurídica não contribuinte do ICMS, e que estavam em vigor antes da Emenda Constitucional 87/2015. A Constituição Federal foi alterada, e como Lei Maior, deve ser

cumprida. Portanto, não há o que se falar em carga tributária líquida de 5% nas operações para consumidor final após a EC 87/15."

O contribuinte, regularmente intimado acerca do auto de infração em lide, conforme comprova o Aviso de Recebimento – AR de fl. 25, ingressa tempestivamente com defesa (fls. 31 a 40) por meio da qual levanta os seguintes argumentos:

- que o auto de infração menciona uma suposta utilização da redução da base de cálculo de 29,41% para o cálculo do ICMS-DIFAL nas operações com carrocerias de ônibus para consumidor-final (fl.33), porém essa redução de base cálculo (regulamentada pela Lei nº 13.222/2002) seria exclusiva para operações destinadas a consumidor final de que trata o Convênio ICMS 51/00. Diante dessa situação, o agente fiscal afirma que o ICMS DIFAL deveria ter sido calculado na monta de 10%, enquanto a impugnante calculou o imposto na ordem de 5%, seguindo a orientação interna do Estado do Ceará através da Nota Explicativa 01/2011 da SEFAZ (fl.33).
- que de acordo com o disposto no item 4 da Nota Explicativa nº 01, de 23 de março de 2011, nas operações interestaduais de entradas neste Estado com os produtos específicos ônibus e caminhão, ainda que adquiridos de forma separada, o valor do ICMS- DIFAL corresponderá a uma carga líquida de 5% (cinco por cento) (fl.33/34).
- que está equivocada a alegação do autuante que a Nota Explicativa 01/2011 foi revogada pela EC 87/2015, pois a principal mudança foi destinar o ICMS nas operações envolvendo consumidor final não contribuinte do imposto ao Estado de destino, ou seja, o Estado consumidor e não apenas ao Estado produtor (fl.38).
- que a multa aplicada tem caráter confiscatório (fl.38).
- que o auto não pode prosperar, pois as operações envolvendo carroceria para ônibus ocorreram em estrita obediência à Nota Explicativa 01/2011 (fl.40).

O processo foi distribuído para julgamento em 1ª instância onde, por meio do Julgamento nº 1298/18 (fls.90 a 99), foi proferida decisão de Procedência do auto de infração, cuja ementa segue abaixo transcrita:

"FALTA DE RECOLHIMENTO. ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. BENS DE ATIVO. CONTRIBUINTE RECOLHEU A MENOR, EM VIRTUDE DA REDUÇÃO INDEVIDA NA BASE DE CÁLCULO, O IMPOSTO INCIDENTE SOBRE A VENDA DE CARROCERIAS DE ÔNIBUS PARA CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. Decisão amparada nas Cláusulas Primeira e Segunda do Convênio ICMS 93/2015 c/c arts. 73 e 74 do Decreto 24.569/97. Penalidade prevista no art. 123, I, c da Lei nº 12.670/96 alterado pela Lei nº 13.418/03. DEFESA TEMPESTIVA. AUTO DE INFRAÇÃO JULGADO PROCEDENTE."

Pelo fato de não concordar com o julgamento singular, a empresa autuada interpõe recurso ordinário (fls. 104 a 123) arguindo as questões abaixo expostas, em síntese:

- Alega que utilizou para o cálculo do ICMS DIFAL a Nota Explicativa nº 01/2011 – SEFAZ, a qual destaca no item 4 que se aplique a alíquota de 5% (cinco por cento) nas operações interestaduais que decorra a entrada no Estado do Ceará de veículos de tipo ônibus, conforme arts. 563-A e 563-B do Decreto nº 24.569/97;
- Informa que após fazer uma análise teleológica da Nota Explicativa nº 01/2011, chegou à conclusão que o valor a ser recolhido a título de ICMS-DIFAL, pela entrada no Estado do Ceará de carroceria de ônibus, é de 5% (cinco por cento) e não 10% (dez por cento) como sugere o Auto de Infração em questão;
- Indaga como pode a autoridade autuante e a julgadora singular considerarem revogados os artigos 563-A e 563-B do Decreto nº 24.569/97, se através do Decreto nº 32.231/17, que é posterior a EC 87/2015, o legislador cearense alterou a carga tributária líquida, passando de 5% (cinco por cento) para 5,29% (cinco vírgula vinte e nove por cento) sobre o valor da operação;
- Afirma que não há que se cogitar que os artigos relativos à redução, se aplicam apenas aos Convênios 51/00 e 132/92, os quais tratam de produtos sujeitos a ICMS-ST;
- Que objetivo da EC 87/2015 foi alterar o Estado que será o beneficiário do recebimento do ICMS-DIFAL nas operações interestaduais com consumidores finais, isto é, a principal mudança foi definir que nas operações envolvendo consumidor final não contribuinte do ICMS o imposto será do Estado consumidor e também do Estado produtor;
- Aponta equívoco da autoridade lançadora e da julgadora singular em afirmar que a EC 87/2015 revogou a Nota Explicativa nº 01/2011;
- Destaca que a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará se pronunciou sobre outra maneira de se fazer o cálculo do ICMS-DIFAL para o produto em questão, mas essa outra forma também está equivocada, pois desconsidera o disposto nos artigos 563-A e 563-B do Decreto nº 24.569/97, bem como a redação do item 4 da Nota Explicativa nº 01/2011;
- Alega que a multa aplicada tem caráter confiscatório da multa.

Por fim, consta às fls. 165 a 168 dos autos o Parecer de nº 262/2020, da lavra da Assessoria Processual Tributária, com manifestação pelo conhecimento do Recurso Ordinário, dar-lhe provimento, para que seja modificada a decisão de procedência proferida na Primeira Instância para decidir pela improcedência da acusação fiscal.

Eis, em síntese, o relatório.

VOTO DO RELATOR

A acusação fiscal, objeto do presente auto de infração, aponta falta de recolhimento do ICMS relativo ao diferencial de alíquota em operações de vendas interestaduais de bens destinados a consumidor final, não contribuintes

no Estado do Ceará, sob o fundamento que a empresa autuada fez a retenção e o recolhimento do ICMS-DIFAL a menor do que o efetivamente devido.

O auto de infração foi lavrado, segundo explica o agente fiscal nas Informações Complementares (fls.04/05), em razão de a empresa autuada ter utilizado indevidamente uma redução de 29,41% no cálculo do DIFAL nas operações com carrocerias de ônibus para consumidor final, isto por que a Lei nº 13.222/2002, que concede a citada redução de base de cálculo é exclusiva para operações interestaduais destinadas a consumidor de que trata o Convênio ICMS nº 51/00, o qual não contempla a venda de carrocerias de ônibus para consumidor final.

No recurso ordinário interposto, o contribuinte argumenta, ratificando a defesa, que utilizou para cálculo do DIFAL as orientações da SEFAZ/CE dispostas na Nota Explicativa nº 01, de 23 de março de 2011.

Acrescenta no recurso interposto que a decisão de primeira instância está equivocada ao dizer que a Nota Explicativa nº 01/2011 é inaplicável ao caso concreto, posto que ela explicita procedimentos relativos à aquisição de veículos nos termos dos artigos 563-A e 563-B do Decreto nº 24.569/97, que só vigoraram até a promulgação da Emenda Constitucional 87/2015.

Nesse sentido, tem razão a recorrente ao afirmar que não houve revogação dos citados dispositivos regulamentares, pois com o advento do Decreto nº 32.231, de 18 de maio de 2017, período posterior a EC 87/2015, foi dada nova redação ao art. 563-B, o que mostra que o fisco cearense não entendeu que o artigo regulamentar citada estava revogado pela emenda constitucional acima referida.

Pois bem, a matéria em questão é saber se o contribuinte autuado recolheu o ICMS na forma da legislação pertinente quanto à aplicação da redução de 29,41% na base de cálculo do ICMS-DIFAL. Com efeito, à época do fato em discussão (2016) nas operações interestaduais destinadas a não contribuintes do ICMS o benefício citado estava previsto no artigo 563, §1º, inciso III, do Decreto nº 24.568/97, que assim diz:

Art. 563. A base de cálculo prevista no art. 562, inclusive nas operações não sujeitas ao regime de substituição tributária, será reduzida em 29,41% (vinte e nove vírgula quarenta e um por cento), observadas as condições previstas neste artigo.

§1º A redução de base de cálculo prevista no caput somente se aplica:

III – nas operações interestaduais destinadas a não contribuintes do ICMS;

Contudo, tanto o fiscal atuante quanto a julgadora singular mostraram entendimento de que a redução da base de cálculo citada seria exclusiva para operações interestaduais destinadas a consumidor de que trata o Convênio ICMS nº 51/00, portanto, não cabível na venda de carrocerias de ônibus para consumidor final.

A questão não é tão simples, mas nos apegamos em primeiro lugar ao argumento do contribuinte que mostrou em seu favor a Nota Explicativa nº 01/2011, que apresenta no item 4 o seguinte teor:

4. Nas operações interestaduais de que decorra a entrada, neste Estado, de veículo do tipo ônibus ou caminhão, aplica-se a cobrança do ICMS correspondente a uma carga tributária líquida de 5% (cinco por cento), nos termos dos arts. 563-A e 563-B, ambos do Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997 (Regulamento do ICMS/CE), ainda que adquirido em partes separadas, como na hipótese em que o chassi e a carroceria sejam fornecidos pela mesma ou por empresas distintas”.

Para complementar o deslinde da questão, transcrevemos a seguir excerto do Parecer nº 262/2019 (fls. 165 a 168), da Assessoria Processual Tributária do CONAT, que sobre a mesma matéria traz à lide o Parecer CECON nº 94/2017, de 20/03/2017:

“Em situação análoga, a empresa COMIL ÔNIBUS S/A ingressou junto à CÉLULA DE CONSULTORIAS E NORMAS – CECON com consulta a respeito do cálculo correto do diferencial de alíquotas do ICMS referente à aplicação da redução de 29,41% sobre a base de cálculo do imposto, na venda de ônibus para não contribuinte do ICMS domiciliado neste Estado.

Vejamos a resposta da CECON à consulta:

Parecer CECON nº 00094/2017, data de 20/03/2017 e o Processo é o de nº 0368173/2017.

‘o argumento da consulente no sentido de que a redução é cabível baseia-se em sua interpretação do inciso III do §1º do art. 563 do Decreto nº 24.569/97, que se refere à redução da base de cálculo do ICMS na operação interestadual destinada a não contribuinte do ICMS. Mas, segundo a Célula de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias (CEFIT), só deve haver a redução do diferencial de alíquotas quando a operação interna com mercadoria for contemplada com esse mesmo benefício, o que não constitui o caso sob análise, visto que o art. 563 só prevê a redução na operação interna quando esta é praticada por concessionária. O posicionamento da CEFIT tem base no §1º da Cláusula primeira do Convênio ICMS 153/15, que assim dispõe:

*§1º No cálculo do valor do ICMS correspondente à diferença entre as alíquotas interestaduais e interna de que trata o caput **será considerado o benefício de redução da base de cálculo de ICMS ou de isenção de ICMS concedido na operação ou prestação interna, sem prejuízo da aplicação da alíquota interna prevista na legislação da unidade federada de destino.***

Desse modo, segundo essa interpretação, o diferencial de alíquota somente será reduzido se houver redução da base de cálculo do ICMS na operação interna realizada no Estado do Ceará. No entanto, discordamos dessa

interpretação, uma vez que como a operação de aquisição de veículo pelo destinatário não contribuinte é interestadual, é óbvio que o veículo não pode ser vendido por concessionária desse Estado. Dessa forma, prevalece o disposto no inciso III do §1º do art. 563 do Decreto nº 24.569/97.

Conclui o parecer afirmando:

'Diante do exposto, o entendimento desta Coordenadoria é no sentido de que deve ser cobrado o diferencial de alíquotas com redução de base de cálculo em 29,41% quando se tratar de veículos novos vendidos por fabricante ou concessionária de outra unidade federada e destinadas a não contribuintes situados no Ceará.'

Portanto, de acordo com o parecer da CECON nº 00094/2017, aplica-se no cálculo do diferencial de alíquota a redução de base de cálculo de 29,41%, nas operações com veículos novos vendidos por fabricante ou concessionária de outra unidade federada e destinados a não contribuintes situados no Ceará, o que no nosso entendimento aplica-se à situação em análise."

Diante do exposto e com fundamento no art. 563, §1º, item III, do Decreto nº 24.569/97, Nota Explicativa nº 01/2011 e Parecer CECON nº 94/2017, este último mesmo que expedido em face posterior ao período da infração expressa entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará sobre a matéria idêntica ao do auto de infração em lide, estamos convictos da coerência do pedido da recorrente, que é a improcedência do lançamento em questão.

Por fim, voto no sentido de conhecer do recurso ordinário, dar-lhe provimento, para reformar a decisão de procedência proferida no julgamento singular e julgar **IMPROCEDENTE** a acusação fiscal.

Eis o voto.

DECISÃO:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente INDUSCAR INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARROCERIAS LTDA e recorrido a CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA,

a 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve, por unanimidade de votos, dar provimento para reformar a decisão de procedência proferida no julgamento singular e julgar **IMPROCEDENTE** a acusação fiscal, nos termos do voto do conselheiro relator e em conformidade com o parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. O Conselheiro José Isaiás Rodrigues Tomaz, ausentou-se da sessão durante o julgamento do presente processo, por motivo justificado. O representante legal da parte, o

PROCESSO Nº 1/4440/2017

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201711355-9

advogado Dr. Marcelo Henrique Meneghelli dos Santos, ainda que regularmente intimado não compareceu a sessão para acompanhamento do julgamento.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 06 de julho de 2020.

**MANOEL MARCELO AUGUSTO
MARQUES NETO:22171703334**

Assinado de forma digital por MANOEL
MARCELO AUGUSTO MARQUES
NETO:22171703334
Dados: 2020.07.23 11:43:15 -03'00'

PRESIDENTE

MATTEUS VIANA Assinado de forma digital
por MATTEUS VIANA
NETO:15409643372
372 Dados: 2020.08.11
08:02:52 -03'00'

PROCURADOR DO ESTADO

**JOSE WILAME FALCAO DE
SOUZA:07291892368**

Assinado de forma digital por JOSE
WILAME FALCAO DE SOUZA:07291892368
Dados: 2020.07.15 19:10:16 -03'00'

CONSELHEIRO RELATOR