

A. I. N° - 210765.0276/18-8
AUTUADO - ESTALEIRO SCHAEFER YACHTS LTDA.
AUTUANTE - MARISA SOUZA RIBEIRO
ORIGEM - INSPETORIA TRÂNSITO DE MERCADORIAS – POSTO FISCAL BENITO GAMA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 18.03.2019

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0018-05/19

EMENTA: ICMS. TRÂNSITO DE MERCADORIAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO A TÍTULO DE DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. REMESSAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA CONTRIBUINTE NÃO INSCRITO. A Constituição Federal, na redação dada pela EC 87/2015, não diferenciou para fins de incidência do ICMS-DIFAL, o fato de a venda ser ou não presencial. Defeso ao intérprete da norma, proceder a essa diferenciação. Conforme exposto no parecer da Procuradoria do Estado da Bahia, anexado ao PAF, entendimento oposto implicaria em inviabilizar o instituto do diferencial de alíquotas como método de repartição constitucional de receitas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado pela fiscalização do trânsito de mercadorias, em 01/05/2018, para exigência de ICMS no valor histórico de R\$211.363,64, calculado a partir da base imponível de R\$1.250.000,00, à alíquota de 27%, deduzido o crédito fiscal de R\$79.545,45. Na peça acusatória consta a seguinte descrição:

Infração 01 - 62.01.02 - *O remetente e ou prestador em outra unidade da Federação, inclusive optante do simples nacional, não efetuou o recolhimento do ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na EC nº 87/15, nas saídas de mercadorias, bens e serviços destinados a consumidor final – contribuinte ou não – localizado neste Estado.*

Constou no campo descrição dos fatos do A.I.: “*Refere-se ao ICMS da partilha conforme o que prevê a Emenda Constitucional 87/2015, Lei 13.373/2015, Convênio 93/2015, Ajuste SINIEF 08/2016 e nota técnica 03/15. Deixou de recolher o ICMS devido na venda a não contribuinte do ICMS, DANFE 27452*”.

Sobre o imposto lançado foi exigida a multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e o Auto de Infração está lastreado no “Termo de Apreensão” que se encontra anexado às fls. 07 e 08, na cópia dos DANFES e Demonstrativo de Débito, integrantes das fls. 09/10 do presente processo administrativo.

O contribuinte autuado é sediado no Estado de Santa Catarina, no município de Palhoça e o bem apreendido, objeto do lançamento de ofício, é um barco a motor, da marca Phantom 510 Fly 2x.

O contribuinte foi notificado ao Auto de Infração e ingressou com impugnação administrativa protocolada em 26/06/2018, em petição juntada às fls. 48/62, subscrita por advogados devidamente habilitados, conforme procuração e posterior substabelecimento de fls. 66 e 67.

Na peça impugnatória o contribuinte fez uma breve exposição acerca do contexto fático em que se deu a lavratura do Auto de Infração em lide. Disse que a autuada é uma empresa fabricante de embarcações de lazer, classificadas com NCM 8903, estabelecida na cidade de Florianópolis, Estado de Santa Catarina. Afirmou que promove a entrega das embarcações que fabrica a seus clientes sempre em sua sede, situada na Rua 14 de Julho, s/nº, bairro Estreito, face à proximidade desta com o mar. E assim ocorreu, em 01/03/2018, em relação à embarcação Phantom 510 FLY,

vendida à empresa Patrimonial VKR Ltda, conforme atestam os documentos juntados às fls. 68 a 80 dos autos. Discorreu que o representante da empresa compradora esteve na sede da impugnante para efetuar o “*test drive*” na embarcação, a entrega técnica e o efetivo recebimento do bem, tudo ocorrido em solo catarinense, ou seja, a tradição da mercadoria se verificou em Florianópolis e o registro da embarcação foi efetuado na Capitania dos Portos de Santa Catarina. Sustenta, portanto, a defendant, que a venda foi presencial e que tudo o que ocorreu após a tradição do bem deixou de ser responsabilidade da impugnante.

Em seguida, disse que tomou conhecimento de que a embarcação se encontrava apreendida na Bahia, no Posto Fiscal Benito Gama, e que a ela estava sendo imputada a falta de recolhimento do ICMS a favor do erário baiano. Entende, todavia, que tal imposição fiscal afronta a legislação e também o conteúdo de parecer técnico exarado pelo próprio Estado da Bahia.

Após transcrever as disposições do art. 2º, inc. IV, art. 4º, inc. XVI, e art. 15, § 7º da Lei nº 7.014/96 a impugnante afirmou que estão ausentes do caso concreto as situações descritas naquela norma, compreendendo a realização de operação ou prestação interestadual e que a empresa vendedora não pode ser enquadrada como “remente” para fins de responsabilidade tributária. Reafirmou, mais uma vez, que a mercadoria foi efetivamente entregue em Florianópolis-SC, fato que impôs à impugnante o registro da operação com sendo interna, ou seja, dentro do Estado de Santa Catarina.

Reproduziu na inicial o texto do Parecer da SEFAZ-BA de nº 30.280, de 28/10/2016, colacionado às fls. 81/82 deste PAF que consignou o entendimento de que o fornecimento de partes, peças e outras mercadorias para consumidor final, contribuinte ou não do ICMS, e que se encontra em trânsito pelo território baiano, por ser uma aquisição presencial é considerada operação interna e não será aplicada a regra que disciplina a repartição do diferencial de alíquotas estabelecida na EC nº 87/2015.

Transcreveu também a norma do RICMS de Santa Catarina (Dec. nº 2.870/2001), que no art. 26, § 4º estabelece que são internas as operações com mercadorias entregues a consumidor final não contribuinte do imposto em território catarinense, independentemente do seu domicílio ou da sua eventual inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS de outra unidade da Federação.

Fez referência ainda ao RICMS de São Paulo (Dec. 45.490/2000) que prevê, em seu art. 52, § 3º, a aplicação da alíquota incidente nas operações internas quando as mercadorias forem entregues ao consumidor final não contribuinte do imposto no território do Estado de São Paulo.

Disse que no caso concreto, por ter sido venda presencial, o contribuinte, ora impugnante ofereceu a operação à tributação em Santa Catarina pela alíquota cheia de 25%. Disse também que a emissão da nota fiscal eletrônica (NF-e) seguiu o padrão nacional e que caso a operação não estivesse entre as exceções previstas no sistema, não poderia nem mesmo emitir a NF-e com o CFOP 5.101 (venda interna) para o destinatário estabelecido em outra unidade da Federação.

Juntou ainda na peça de defesa várias notas fiscais (Doc. 07 – fls. 83/87) relacionadas com despesas efetuadas no Rio de Janeiro pelo comprador da embarcação que retirou o bem de Florianópolis em 13/03/2018, conforme entrega técnica. Disse que segundo informações passadas pelo comprador, a embarcação foi levada de Santa Catarina até o Rio de Janeiro, por mar, ficando ali durante todo o mês de março/2018. Após esse período, em Angra dos Reis/RJ, a compradora do bem (Patrimonial VKR Ltda), contratou frete rodoviário (doc. 08, fls. 88/89), para levar a embarcação até Salvador - BA.

Em outra giro, a defesa suscitou, em razões complementares, a ilegalidade da cobrança do ICMS-DIFAL instituído pela EC 87/2017, que acrescentou os incisos VII e VIII ao art. 155, II, § 2º, da CF, em razão dessa exigência fiscal não estar amparada em Lei Complementar, mas nas disposições do Convênio ICMS nº 93/2015, editado via CONFAZ. Enfatizou que a partir da entrada em vigor desse Convênio todos os Estados Federados passaram a incluir em suas legislações, dispositivos legitimadores da cobrança do ICMS-DIFAL, a exemplo da Bahia na Lei nº 7.014/96, através da Lei

alteradora nº 13.373/2015. Sustenta a defesa, contudo, que essas modificações operadas no ordenamento jurídico padecem de vício insanável, pois o Convênio CONFAZ nº 93/2015 afronta a Constituição Federal, especialmente o art. 146 da Lei Maior, ao “regulamentar” matéria que seria da competência da Lei Complementar, sendo também ilegais as modificações promovidas no âmbito da Lei nº 7.014/96. Também por este motivo a defesa pede o cancelamento do Auto de Infração.

Foi prestada informação fiscal em 19 de julho de 2018, peça processual que se encontra juntada às fls. 95 a 97 dos autos.

Inicialmente a agente autuante disse ser cediço que a Emenda Constitucional nº 87/2015 instituiu nova competência tributária do ICMS aos Estados de origem e de destino, estabelecendo o diferencial de alíquota nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias e serviços para consumidor final que não seja contribuinte do citado imposto.

Quanto ao fato da entrega da mercadoria ter se processado em solo catarinense, afirmou que a operação interestadual não se limita à entrega da mercadoria, ainda mais quando não se trata de um “bem de prateleira”. Trata-se de uma lancha de cruzeiro. Por isso mesmo entende que a operação é inegavelmente interestadual.

Enfatizou em seguida que o parecer originário da SEFAZ/BA e transscrito na peça defensiva não tem pertinência com o caso concreto, pois o referido ato administrativo se refere a tratamento tributário dispensado ao fornecimento de peças para aplicação em veículo automotor. Que pela regra inserta na Lei nº 7.014/97, art. 15, § 2º, no emprego de partes, peças e outras mercadorias, em decorrência de conserto ou reparo, feitos em veículos de propriedade de pessoas físicas ou jurídicas (contribuintes ou não contribuintes) de outra unidade da Federação, em trânsito pelo território baiano, o fato gerador do imposto ocorre no Estado da Bahia, sendo tais operações consideradas como internas, não havendo que se falar em diferencial de alíquotas nem sujeição à sistemática de repartição estabelecida na Emenda Constitucional nº 87/2015, e disciplinada no Convênio ICMS 93/15. Por outro lado essas mercadorias (peças e acessórios para veículos automotores) se sujeitam ao regime de substituição tributária prevista nos Protocolos ICMS nº 48/08 e nº 97/10, dos quais a Bahia é signatária. Essas normas atribuem ao remetente a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS na forma de substituição tributária. Em tais operações, o contribuinte deve emitir Nota Fiscal com CFOP 5.405 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído, sem o destaque do imposto), contendo a informação que o imposto foi retido. Argumenta a agente fiscal que a impugnante pretende ter tratamento isonômico ao do caso citado, relativo à venda interna de peças e partes para conserto de veículos em trânsito pelo território baiano, porém tal tratamento, no seu entender, não se justifica no caso em exame.

Argumentou em seguida que a questão controvertida desse lançamento gira em torno do critério adotado para a caracterização da operação como interna ou interestadual, relativamente à destinação física ou jurídica da mercadoria.

Sustenta que a operação é interestadual quando for consignado no documento que o consumidor final destinatário é baiano, ou seja, tais operações interestaduais restarão caracterizadas se na nota fiscal eletrônica emitida estiver consignado destinatário localizado em outra unidade da Federação, caso em que o diferencial de alíquota deverá ser recolhido ao Estado descrito no documento fiscal. Nessa linha de entendimento, mesmo tendo o consumidor baiano ido buscar o bem, o fator determinante da OPERAÇÃO é o Estado descrito no documento fiscal, pois a destinação física da mercadoria foi o Estado da Bahia.

Fez ainda a seguinte indagação: *na hipótese de venda realizada presencialmente no Estado da Bahia por estabelecimento varejista a pessoa física domiciliada em outro Estado será devido o diferencial de alíquotas?* Inicialmente a autuante ressaltou que é obrigatória a emissão de cupom

fiscal na operação de venda, à vista ou a prazo, de mercadoria ou bem promovida por estabelecimento que exercer a atividade de comércio varejista. No entanto, argumenta que o estabelecimento usuário de ECF deverá emitir nota fiscal eletrônica nas operações interestaduais que promover.

Transcreveu as disposições contidas no art. 2º, inc. IV e art. 4º, inc. XVI, da lei baiana nº 7.014/96, e disse que o legislador constituinte reformador, através da EC 87/2015, adotou o critério da destinação física da mercadoria como determinante do diferencial de alíquotas nas operações com consumidor final não contribuinte. Nessa linha de entendimento argumenta a autuante que constitui fato gerador do ICMS a realização de operações interestaduais, presenciais ou não, que destinem mercadorias a consumidor final, não contribuinte do imposto, relativamente à parcela do tributo correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria ou serviço neste Estado e a alíquota interestadual.

Finalizou a peça informativa pedindo pela **PROCEDÊNCIA** do presente Auto de Infração.

Na assentada de julgamento ocorrida em 14 de agosto de 2018 o colegiado da 5ª Junta de Julgamento Fiscal converteu o PAF em diligência à Procuradoria do Estado da Bahia (PGE), ocasião em que foram formulados os seguintes questionamentos:

DA DILIGÊNCIA

Frente ao contexto fático e legal acima descrito pede-se que a PGE/PROFIS emita parecer jurídico acerca da aplicação das normas da EMENDA CONSTITUCIONAL nº 87/2015 e do Convênio ICMS 93/2015 nas denominadas “vendas presenciais”, aquela que se processa com a retirada pelo comprador do bem ou mercadoria no estabelecimento do vendedor e se essa modalidade de operação modifica ou não a definição do sujeito ativo da obrigação tributária, relativamente ao ICMS-DIFAL nas vendas interestaduais a não contribuintes do imposto, pessoa física ou pessoa jurídica.

No caso concreto pede-se que seja avaliado no Parecer Jurídico se o ICMS na venda presencial da embarcação PHANTOM 510 FLY para a empresa Patrimonial VKR Ltda, localizada na Bahia, acobertada pelo DANFE nº 27452 emitido em 01/03/2018 (doc. fl. 10), cuja entrega foi efetuada pelo vendedor ao comprador no território do estado de Santa Catarina, atrai a incidência do ICMS-DIFAL em favor do Estado da Bahia ou se o imposto é devido integralmente à unidade federada de origem da mercadoria.

A PGE, através do expediente acostado às fls. 108 a 110verso, datado de 28/11/2018, e subscrito pelo Procurador Dr. José Augusto Martins Junior, emitiu Parecer jurídico solicitado por esta 5ª Junta de Julgamento Fiscal.

Após fazer considerações introdutórias em torno dos conceitos relacionados à “venda presencial” e à “tradição”, a representação da Procuradoria Estadual declarou que em regra a tradição do bem se opera no local em que o bem se encontrava no tempo da venda. Entretanto, em exceção à regra geral, havendo estipulação expressa de tradição em lugar distinto do lugar da venda, não há que se falar, neste caso, em uma venda presencial. Pertinente à matéria em discussão transcreveu as disposições do art. 493 do Código Civil Brasileiro, firmando as premissas conceituais para fins de exame do caso concreto.

Declarou que no caso vertente a venda da embarcação esportiva realizada no Estado de Santa Catarina, por fornecedor também situado em Santa Catarina, para consumidor final sediado no Estado da Bahia foi acobertada por documentação fiscal (NF-e), emitida à época da realização da operação. Que nos termos do Ajuste SINIEF 07/05, editado com amparo no art. 199 do CTN, a documentação que vier a acobertar operação sujeita a incidência do IPI, ICMS ou ISSQN tem que necessariamente espelhar se a mesma foi interna ou interestadual. Em outros termos, a PGE declarou que a definição duma operação como interna ou interestadual se nutre das informações prestadas na documentação fiscal. Em decorrência, a definição da venda como presencial ou

interestadual reside na identificação do local onde se encontra o destinatário do bem, ou seja, onde o bem produzirá sua utilidade ou ensejará riqueza a seu detentor. Nessa linha de entendimento sustenta que para a definição da venda como presencial e interestadual não importa apenas o local da entrega do bem, mas impõe-se observar o destino final do bem enunciado no documento fiscal. Logo, conclui que não pode ser considerada como presencial a venda levando em conta tão somente o local da entrega do bem, devendo ser observado, para fins de tributação, o destino final estabelecido na operação comercial. Disse que, de forma análoga, assim trilha a jurisprudência pátria em relação à definição do sujeito ativo do ICMS nas operações de importação de mercadorias.

Partindo dessas premissas, a representação da PGE, no caso concreto, defende que a tradição do bem objeto da autuação se deu no município de Feira de Santana-BA, conforme foi informado na documentação fiscal acostada à fl. 21 dos autos. Ressaltou ainda, que entendimento oposto ao aqui esposado implicaria em inviabilizar o instituto do diferencial de alíquotas como método de repartição constitucional de receitas.

O referido Parecer foi referendado pela Procuradora Assistente, conforme despacho exarado à fl. 112 dos autos.

Notificados contribuinte e autuante acerca do conteúdo do Parecer da Procuradoria Estadual, somente o contribuinte apresentou Manifestação escrita nos autos, peça processual que foi anexada às fls. 116 a 123, protocolada em 17/12/18 e subscrita por seus advogados.

Em contraposição ao Parecer da PGE a defesa reitera a entendimento exposto na inicial de que a situação debatida enquadra-se como venda presencial (operação interna), eis que a totalidade da venda foi realizada em Santa Catarina. Tal afirmação baseia-se no fato de que representante do comprador deslocou-se até a sede da empresa localizada em Florianópolis, realizou *test-drive* da embarcação, participou da entrega técnica e, em 01/03/2018, recebeu o bem, concretizando-se a tradição.

Ademais, consoante expresso na Impugnação, a entrega das embarcações sempre ocorre na sede da Impugnante devido à natureza dos produtos fabricados bem como a proximidade com o mar. Assim, após o recebimento da embarcação em Florianópolis, um preposto do comprador – que neste momento já era proprietário do bem – conduziu-a ao Rio de Janeiro, local em que foi contratado frete rodoviário para realizar o transporte até Salvador.

Voltou a enfatizar que após a entrega ao representante do comprador, a Impugnante não participou do restante do trajeto, tendo em vista que a tradição põe fim à responsabilidade do fornecedor do bem. Para comprovar que a entrega/tradição ocorreu em Florianópolis, destacou que o registro da embarcação foi realizado na Capitania dos Portos de Santa Catarina. Dessa forma, entende que a totalidade da venda – que se concretizou com a tradição do bem – ocorreu em Florianópolis, sendo uma venda presencial e, consequentemente, uma operação interna.

Mais à frente, declarou que ainda que a PGE entenda ser uma operação interestadual com incidência de ICMS-DIFAL em razão do endereço do destinatário presente na NF-e, fundamental observar que o próprio sistema permitiu o cadastro da venda como operação interna. Em relação a esse ponto específico, a defesa destacou que o sistema de emissão da NF-e permitiu a utilização do código de venda interna (5.101), ainda que constasse como destinatário não contribuinte localizado em outra unidade da Federação. Ou seja, caso a operação realizada não estivesse elencada como exceção do próprio sistema, esse não permitiria a emissão do documento como venda interna (5.101).

Pedi licença para transcrever o seguinte trecho do parecer da PGE:

“Com efeito, por óbvio, como a documentação fiscal tem que necessariamente espelhar a operação de circulação, resta claro que a definição duma operação como interna ou interestadual se nutre das informações prestadas na documentação fiscal.”

Assim, a Impugnante argumenta que tendo declarado corretamente todas as informações da operação e constando no sistema “venda interna”, não há que se prolongar o debate ou considerar eventual erro do sistema, mas sim, aplicar a correta classificação (operação interna) e promover o cancelamento do auto de infração.

Ao analisar a legislação baiana acerca da questão em debate (Lei nº 7.014/96) com as alterações promovidas pela EC nº 87/15, com destaque para o art. 2º inc. IV, § 4º, inc. II (normas de incidência); art. 4º, inc. XVI (norma relacionada ao momento da ocorrência do fato gerador); e art. 15, § 7º (norma atinente à alíquota do ICMS aplicável); a defesa voltou a destacar que a incidência do diferencial da alíquota está vinculada a ocorrência de uma **“operação ou prestação interestadual”** onde o contribuinte responsável pelo pagamento seja o **“remetente”**.

Ressaltou mais uma vez que a empresa impugnante não remeteu nenhum bem e que promoveu tão somente a sua entrega no Estado em que está localizada, recolhendo os respectivos impostos da operação que lhe é devida – operação interna.

Reproduziu novamente, na Manifestação defensiva, o conteúdo do Parecer nº 30280/2016, gerado na Secretaria da Fazenda da Bahia, acerca da venda de peças, partes e outras mercadorias para consumidor final contribuinte ou não do ICMS.

Disse não ser possível que se utilize um entendimento quando é benéfico para o Estado e outro quando não lhe é. Que essa postura da Administração causa enorme insegurança jurídica para todos que efetuam operações com pessoas físicas ou jurídicas que ali residem. Ressaltou ainda que a situação fática que deu origem ao Parecer nº 30280/2016 é muito semelhante ao aqui debatido e que em ambas houve entrega do bem na sede da empresa, sendo o transporte realizado por parte do consumidor não contribuinte que reside em outro Estado.

Destacou mais a frente, reiterando o que já havia firmado na inicial, que o Estado de Santa Catarina também trata a venda presencial como operação interna, conforme disposição expressa do seu RICMS SC (DECRETO N° 2.870, de 27 de agosto de 2001), com o seguinte teor:

Art. 26. As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são:

§ 4º Para fins do disposto neste artigo, são internas as operações com mercadorias entregues a consumidor final não contribuinte do imposto em território catarinense, independentemente do seu domicílio ou da sua eventual inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS de outra unidade da Federação.

Frisou ainda a defesa que a norma contida no Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina não constitui tratamento tributário isolado, visto que os Estados de São Paulo, Minas Gerais e Rio Grande do Sul adotam o mesmo posicionamento. Reproduziu na Manifestação o teor das citadas normas, conforme transcrição abaixo:

RICMS SP (Decreto 45.490 de 30/11/2000)

Artigo 52 – As alíquotas do imposto, salvo exceções previstas nesta seção, são: (Redação dada ao “caput” do artigo, mantidos os seus incisos, pelo Decreto 61.838, de 18-02-2016; DOE 19-02-2016; Efeitos a partir de 23-02-2016).

§ 3º – São internas, para fins do disposto neste artigo, as operações com mercadorias entregues a consumidor final não contribuinte do imposto no território deste Estado, independentemente do seu domicílio ou da sua eventual inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS de outra unidade federada. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto 61.744, de 23-12-2015, DOE 24-12-2015; produzindo efeitos a partir de 01-01-2016).

RICMS MG (Decreto nº 43.080/2002, de 13 de dezembro de 2002)

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

“§ 3º Na prestação de serviço de comunicação, de transporte de passageiros, de carga destinada a não contribuinte do ICMS e de bens pertencentes a particular, a alíquota aplicável será a correspondente à prestação interna.”

RICMS RS (DECRETO Nº 37.699, DE 26/08/1997)

**Art. 29 – Aplicam-se as alíquotas internas referidas nos arts. 27 e 28, nas seguintes hipóteses:
[...]**

V – operações ou prestações, interestaduais, cujo destinatário não seja contribuinte do imposto.

Frente aos argumentos expostos, a defesa entende que não restam dúvidas sobre a ocorrência de venda presencial ocorrida no presente caso bem como a necessidade de classificá-la como operação interna, tendo como consequência lógica, o cancelamento do auto de infração.

VOTO

O Auto de Infração em lide, é composto de uma única infração relativa à cobrança do ICMS-DIFAL sobre operação de venda a consumidor final, pessoa jurídica, não contribuinte do ICMS.

Trata-se, no caso em exame, da venda de uma embarcação, cuja operação foi acobertada pelo DANFE nº 27452, emitido em 01/03/2018, com retirada da mercadoria no estabelecimento da empresa autuada, localizado em Florianópolis, Estado de Santa Catarina, conforme consta no campo “Informações Complementares”, do referido documento fiscal.

Sustenta a defesa, que a venda foi presencial, com a tradição do bem verificada no território do Estado de Santa Catarina, o que afastaria a incidência da cobrança do ICMS-DIFAL em favor do Estado da Bahia, obrigação tributária prevista na EC 87/2015 e disposições do Convênio ICMS 93/2015 e Lei nº 7.014/96 (art. 15, § 7º). A defesa afirma que na situação em exame o ICMS é devido integralmente ao Estado de Santa Catarina e que o tributo foi recolhido com a aplicação da alíquota prevista para as operações internas naquela unidade federada.

A agente autuante, por sua vez, sustenta que a cobrança do imposto deve levar em conta o destino físico da mercadoria, estando consignado no documento fiscal que a embarcação se destinava a pessoa jurídica não contribuinte, localizado no território do Estado da Bahia, atraindo assim a incidência do ICMS-DIFAL para esta unidade federada.

A questão central discutida nesse PAF, é estabelecer se a venda presencial, ou seja, aquela que se processa com a retirada pelo comprador do bem ou mercadoria no estabelecimento do vendedor, modifica ou não a definição do sujeito passivo e do sujeito ativo da obrigação tributária no ICMS-DIFAL estabelecido pela EC 87/2015 e pelo Conv. ICMS 93/2015.

A questão é nova e controvertida. Observo que uma nova batalha da guerra fiscal entre Estados e Distrito Federal está em vigor. Em disputa, a incidência de ICMS sobre as vendas presenciais a contribuintes de outra Unidade da Federação. Apesar do avanço legislativo para apaziguar a situação, pode haver diferentes interpretações do texto da lei.

A Emenda Constitucional nº 87/2015, veio para combater essa guerra fiscal num período em que aumentaram expressivamente as vendas não presenciais, através de “e-commerce” e o “telemarketing”. Essa medida foi uma reivindicação dos estados menos desenvolvidos, que são consumidores, frente aos maiores centros, onde se concentra boa parte da arrecadação de ICMS nas vendas interestaduais destinadas a não contribuintes do imposto. Nessas operações o imposto era devido exclusivamente para o estado de origem.

A nova lei, então, mudou as regras do jogo: nesses casos, passou a ser adotada a alíquota de ICMS interestadual, cabendo ao estado do destinatário ficar com “o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual”.

O texto da Emenda Constitucional nº 87/2015, apresenta o seguinte conteúdo:

EMENDA CONSTITUCIONAL N° 87, DE 16 DE ABRIL DE 2015

Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º Os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 155.....

.....
§ 2º.....
.....

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;

- a) (revogada);
- b) (revogada);

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:

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
 - b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;
- "(NR)"

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 99:

"Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino."

Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos no ano subsequente e após 90 (noventa) dias desta.

Não obstante a regra constitucional transcrita ter sido editada para resolver a questão do *e-commerce*, observo, pelo teor do texto normativo, que não houve da parte do legislador a distinção para fins de incidência do ICMS-DIFAL, das vendas serem presenciais ou não presenciais.

No entanto, alguns Estados entenderam de forma diversa, como é o caso de São Paulo e Santa Catarina. Para a Secretaria de Fazenda estadual dessas unidades federadas, o diferencial de

alíquotas não se aplica no caso de compra em outro Estado de forma presencial e com a retirada do produto no balcão. Logo, tratar-se-ia de uma operação interna.

Ora, a Constituição Federal não diferenciou para fins de incidência do ICMS-DIFAL, o fato da venda ser presencial ou não. Se a norma da lei maior não fez essa distinção não cabe ao intérprete fazê-lo. Conforme foi acertadamente exposto no parecer da Procuradoria do Estado da Bahia, entendimento oposto ao aqui esposado implicaria em inviabilizar o instituto do diferencial de alíquotas, como método de repartição constitucional de receitas.

Em decorrência, o ICMS deve ser pago pelo remetente, conforme prescreve o art. 155, § 2º, inc. VIII, alínea “a” da CF/88, com a redação dada pela EC 87/2015, aplicando-se a alíquota interestadual, cabendo o imposto correspondente ao DIFAL (Diferencial de Alíquotas), ao Estado onde está localizado o consumidor final.

No caso concreto, o ICMS DIFAL é devido ao Estado da Bahia e deveria o contribuinte remetente, por ser não inscrito no Cadastro do ICMS baiano, ter efetuado o pagamento do imposto de forma antecipada, via GNRE, antes do início da circulação da mercadoria.

Pelas razões acima expostas, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210765.0276/18-8**, lavrado contra **ESTALEIRO SCHAEFER YACHTS LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$211.363,64**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos demais consectários legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de fevereiro de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR