

PROCESSO - A. I. Nº 210765.0276/18-8  
RECORRENTE - ESTALEIRO SCHAEFER YACHTS LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0018-05/19  
ORIGEM - IFMT SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 19/04/2021

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0048-11/21-VD**

**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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0018-05/19, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 01/05/2018, interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 211.363,64 tendo em vista a infração abaixo:

*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”.*

O autuado apresentou impugnação (fls. 48 a 62), informação fiscal prestada pelo autuante (fls. 95 a 97), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 5ª JJF que após análise julgou Procedente (Fls. 128 a 136) nos seguintes termos:

**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 Nº 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.*

Inconformado com a procedência do Auto, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 143 a 162) com base no Art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alegando os argumentos a seguir apresentados.

Inicialmente cita que a Recorrente é empresa fabricante de embarcações de lazer, classificadas com NCM 8903, estabelecida na cidade de Florianópolis, no estado de Santa Catarina e por conta da natureza dos produtos que fabrica, promove a entrega das embarcações ao seus clientes sempre em sua sede, situada na Rua 14 de Julho, sn, Bairro Estreito, Florianópolis, Santa Catarina, face a sua proximidade com o mar, e que no caso em questão, assim ocorreu em 01/03/2018, quando da operação de venda da embarcação Phantom 510 Fly, para a empresa Patrimonial VKR Ltda., conforme documento já juntado com a Impugnação.

Diz que o representante do comprador esteve na sede da Recorrente para efetuar a compra, posteriormente esteve na sede da empresa para realizar o test drive da embarcação, a entrega técnica e o efetivo recebimento da embarcação, tudo em solo catarinense. A entrega (tradição) ocorreu em Florianópolis, tendo inclusive o comprador realizado o registro da embarcação na Capitania dos Portos de Santa Catarina (Cópia na Impugnação), caracterizando a operação como venda presencial.

Alega que o Estado da Bahia, por meio da Lei nº 7.014/96, com as alterações decorrentes da Emenda Constitucional nº 87/15, em seu Art. 2º, inciso IV, diz que o ICMS incide sobre operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto e que no § 4º do mesmo dispositivo, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual caberá ao remetente e o prestador localizados em outra unidade da Federação, inclusive se optante pelo Simples Nacional, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Cita também, o Art. 4º, inciso XVI do mesmo dispositivo legal, o qual diz que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída do estabelecimento do remetente ou do início da prestação, conforme o caso, destinada a consumidor final, não contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação.

Como se pode verificar da simples leitura dos dispositivos legais citados, a incidência do diferencial de alíquota está diretamente ligada a ocorrência de uma “operação ou prestação interestadual” onde o contribuinte responsável pelo pagamento seria o “remetente” da mercadoria e no presente caso, estão ausentes estas duas situações, o que torna insubstancial o lançamento fiscal.

Cita que os documentos anexos, comprova que a operação realizada entre o Estaleiro Schaefer e a empresa Patrimonial não pode ser caracterizada como “operação ou prestação interestadual” e por consequência a Recorrente também não pode ser enquadrada como “remetente” para fins de responsabilidade.

Contudo, a Decisão recorrida, concluiu que a Constituição Federal não teria diferenciado as vendas presenciais e as não presenciais para fins de incidência do ICMS-DIFAL e que causa estranheza a linha de raciocínio adotada no julgamento uma vez que, conforme já destacado na Impugnação, o próprio Estado da Bahia reconhece a possibilidade de ocorrência de operações presenciais a serem tratadas como operações internas. Cita a orientação da Secretaria da Fazenda da Bahia no PARECER nº 30280, de 28/10/2016:

#### **RESPOSTA**

*Considerando os questionamentos efetuados pela Consulente, informamos o que se segue, observando sua ordem de apresentação:*

**Questão 1 - Conforme salientado na inicial, pela regra inserta na Lei 7.014/97, art. 15, § 2º, 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 uma operação interna, independente do fato do consumidor residir em outra unidade federada. Dessa forma, tratando-se de vendas presenciais no estabelecimento localizado em território baiano, não será aplicável a disciplina de repartição do diferencial de alíquota estabelecida na Emenda Constitucional nº 87/2015.**

Baseando-se nesta orientação afirma que não há como sustentar a decisão da 5ª Junta de Julgamento, no sentido de que o que importa é o domicílio do adquirente, uma vez que a decisão afronta a própria legislação baiana e a interpretação da Secretaria de Estado da Fazenda e pergunta “*Há dois pesos e duas medidas? Quando interessa ao Estado as vendas presenciais afastam a incidência do ICMS-DIFAL para manter a arrecadação total na Bahia?*”

Questiona que da mesma forma, a fiscal autuante não respondeu aos questionamentos acerca das operações ocorridas em solo baiano com não contribuintes de outras unidades da federação que são tratadas como operações internas (Restaurantes, lojas, transportes e demais vendas de mercadorias a turistas, por exemplo).

Quanto a tese da Procuradoria, afirma que não prospera, encampada pelo acórdão recorrido, de que há exceções à regra de que a tradição do bem define o momento da incidência do ICMS. O exemplo utilizado (importações) não se aplica ao caso sob análise por se tratar de precisão específica da legislação para operação com importados, e que não ocorre em relação as operações nacionais.

Informa que a legislação catarinense trata a venda presencial, ainda que para não contribuinte de outro Estado, também como uma operação interna, como se vê:

**RICMS SC (DECRETO N° 2.870, de 27 de agosto de 2001)**

*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.**

E por esta razão, tratando-se de “mercadoria entregue a consumidor final não contribuinte do imposto em território catarinense” a recorrente não poderia agir de forma diversa da que fez, sob pena de afronta as imposições legais do regulamento de ICMS de Santa Catarina.

Como visto, tanto a legislação de ICMS da Bahia quanto o de Santa Catarina afastam a aplicação do diferencial de alíquota nos casos de venda presencial e este procedimento também é adotado

pelos Estados de São Paulo (Art. 52 do RICMS), Paraná (RICMS, Art. 17), Rio Grande do Sul, Minas Gerais (Processo Administrativo Fiscal nº 01.000948850-26) e Mato Grosso (Consulta 045/2018-GILT/SUNOR), entre outros.

É enfático ao diz que “*nenhum contribuinte brasileiro pode ficar à mercê da disputa de dois entes federativos com clara intenção arrecadatória! Caso se mantenha a interpretação dada pelo acórdão recorrido, a Recorrente será obrigada a recolher o ICMS aos dois estados!!! Um absurdo. Recolherá 25% a Santa Catarina (Obrigação prevista em Regulamento) e ainda outros 18% para a Bahia, totalizando 43% de alíquota total de ICMS? Isto não pode prosperar!!*”

Ressalta ainda, que as notas fiscais eletrônicas seguem padrão nacional para sua emissão. Caso a operação realizada não estivesse elencada entre as exceções no sistema, não se poderia nem mesmo emitir uma nota fiscal com CFOP 5.101 (venda interna) para destinatário estabelecido em outra unidade da federação. O sistema nacional de emissão não autoriza a emissão da nota fiscal, informando o “erro” e que este ponto da defesa da Recorrente foi solenemente ignorado pela Decisão recorrida. O próprio sistema nacional de emissão de notas fiscais eletrônicas reconhece que a venda presencial para não contribuintes é uma operação interna!

Questiona também a Recorrente a ilegalidade da cobrança do diferencial de alíquota que trata a Emenda Constitucional nº 87/15, por ausência de Lei Complementar, alegando que a partir da alteração constitucional, os Estados e o Distrito Federal editaram, via CONFAZ, o Convênio 93/2015, de 21/09/2015, que passou a dispor “*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*”.

Diz que, a partir da entrada em vigor do Convênio ICMS 93/15 todos os estados federados passaram a incluir em suas legislações dispositivos legitimadores da cobrança do diferencial de alíquota, e o Estado da Bahia não foi diferente. Contudo, tais modificações padecem de vício insanável, uma vez que o Convênio CONFAZ ICMS 93/15 afronta a constituição ao “regulamentar” a matéria que claramente é de competência de Lei Complementar.

Diante de todo o exposto, requer o recebimento e devido processamento do presente Recurso Voluntário e que no mérito, seja cancelado o Auto de Infração pelos fundamentos apontados na Impugnação e, em complemento, no Recurso Voluntário.

## VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente (Fls. 143 a 162) em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0018-05/19, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 01/05/2018, interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$211.363,64 pela falta de recolhimento do ICMS da partilha relativo a diferença de alíquota, com base na EC nº 87/15 nas saídas de mercadorias, bens e serviços destinados a consumidor final, contribuinte ou não, localizado no Estado da Bahia. A autuação baseia-se no disposto no Inciso IV do Art. 2º, Inciso II do §4º do referido artigo, §7º do Art. 15 e art. 49-B da Lei nº 7.014/96 c/c Art. 90 do ADCT da CF/88, acrescido pela EC nº 87/15 e Convênio ICMS 93/15.

Uma das alegações da Recorrente em sua peça, é quanto a ilegalidade da cobrança do diferencial de alíquota que trata a Emenda Constitucional nº 87/15, por ausência de Lei Complementar, alegando que a partir da alteração constitucional, os Estados e o Distrito Federal editaram, via CONFAZ, o Convênio 93/2015, de 21/09/2015, entretanto este Conselho não tem competência para apreciar a negativa de aplicação de ano normativo superior nos termos do Art. 167, III do RPAF.

No tocante ao mérito, é fato que a EC nº 87/15 trouxe nova determinação no tocante às operações interestaduais destinadas a consumidores não contribuintes do ICMS, com a partilha do ICMS devido nessas operações e prestações, sendo que o estado de origem terá direito ao imposto correspondente à alíquota interestadual, ao passo que o estado de destino terá direito ao imposto correspondente à diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual.

Por esta razão, estabeleceu, pois, que desde 1º de janeiro de 2016, para todas as operações será

adotada a partilha do ICMS entre os Estado de origem e de destino, com base no mecanismo de alíquota interestadual, criando, ainda uma regra de transição que fora aplicada no período de 2015 a 2019, aumentando de forma gradual o percentual cabível aos estados de destino das mercadorias.

Entretanto, no que tange às operações e prestações em que há entrega de bens e mercadorias ou aquisição de serviços presencialmente não resta dúvida que se trata de uma questão nova e controversa, tal qual já referendado pelo julgador de primeira instância e que sem dúvida, deixa margem a diversas interpretações.

Analizando o disposto nos dispositivos que ensejaram a ação fiscal, resta claro que o ICMS incide sobre as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final e que a responsabilidade pelo pagamento cabe ao remetente ou prestador quando o destinatário for não contribuinte do imposto, nos termos do Art. 2º, IV e § 4º, inciso II c/c Art. 4º, inciso XVI ambos da Lei nº 7.014/96 e abaixo transcritos.

*Lei nº 7.014/96.*

...

*Art. 2º O ICMS incide sobre:*

...

*IV - as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto;*

...

*§ 4º Na hipótese do inciso IV do caput deste artigo, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual caberá ao:*

*II - remetente e o prestador localizados em outra unidade da Federação, inclusive se optante pelo Simples Nacional, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.*

...

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

...

*XVI - da saída do estabelecimento do remetente ou do início da prestação, conforme o caso, destinada a consumidor final, não contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação;*

Mas, e como fica o contribuinte vendedor quando o Estado no qual está localizado diz 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? E o RICMS/SC assim prevê, no Art. 26, § 4º do Decreto nº 2.870/2001:

*RICMS SC (DECRETO N° 2.870/2001)*

*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.*

O Estado da Bahia, nada fala a este respeito expressamente na legislação, porém, já se manifestou no julgamento da Notificação Fiscal nº 217065.0452/17-2 a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia acatou este entendimento.

Na verdade, o que se observa é que, apesar do objetivo da Emenda Constitucional nº 87/2015 combater essa guerra fiscal num período em que aumentaram expressivamente as vendas não presenciais, através de “e-commerce” e o “telemarketing”, não se atentou para situações, ou melhor, “exceções” como o caso em questão.

Se a idéia do legislador era uniformizar o modo de incidência do ICMS nestas operações, qual a

razão dos Estados em instituir um tratamento diferente? Todos deveriam seguir o previsto no referido Convênio.

Inclusive, alguns Estados, a exemplo de Minas Gerais, têm decisões no sentido do não pagamento do DIFAL sobre aquisições de balcão, Agravo de Instrumento-Cv. AI 10000190145300001 MG.

*EMENTA: Agravo de instrumento. Ação anulatória de crédito tributário. Requisitos para a tutela de urgência. Operação Mercantil com embarcação. Circulação realizada em outro Estado Federado. Retirada do bem no estabelecimento alienante. Inocorrência de operação interestadual. Não cabimento do DIFAL.*

Analizando os documentos acostados aos autos, verifica-se que na nota fiscal (Fl. 10) consta a informação que o bem foi retirado presencialmente, entregue dentro do próprio Estado.

Logo, considerando que as operações ocorreram dentro do Estado de Santa Catarina, e a Recorrente atendeu precípua mente a legislação do Estado a qual está sujeita, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### VOTO EM SEPARADO

Com o devido respeito à Conselheira Relatora, divirjo no presente caso, apenas quanto à fundamentação.

Inicialmente, entendo que o caso em exame demanda que seja suscitada de ofício a nulidade do lançamento tributário, como autoriza o art. 20 do RPAF, em virtude de flagrante violação do art. 142 do CTN c\c. arts. 2º, inciso IV, 5º e 6º da Lei Estadual nº 7.014/96, uma vez que a recorrente não se enquadra no conceito de contribuinte ou responsável por substituição do tributo perseguido, tampouco praticou o seu fato gerador.

Conforme se extrai da autuação, a infração seria *remeter* ou *destinar* mercadorias ou bens a consumidor final, contribuinte ou não, localizado neste Estado. É este o núcleo da exação que permite o exercício da competência tributária, como estabelece a Constituição Federal no dispositivo abaixo transrito:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

[...]

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

[...]

*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; (g. n.)*

Nesta linha, o inciso seguinte define a responsabilidade pelo recolhimento do tributo afastando a qualquer dúvida de que existe a sua aplicabilidade é indispesavelmente atrelada à existência de uma operação de remessa interestadual de bens ou mercadorias da qual faça parte um remetente e um destinatário distintos, conforme se verifica:

*Art. 5º. [...]*

*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; (g. n.)

Todavia, no presente caso, não houve remessa da recorrente para consumidor final neste Estado. O autuante não demonstrou ter havido esta condição indissociável para configuração da relação jurídico-tributária e, por conseguinte, autorizar a imposição do lançamento.

Pelo contrário, restou claro nos autos que o consumidor retirou o produto pessoalmente no Estado de Santa Catarina, ou seja, houve a entrega presencial da mercadoria, de maneira que, ainda que tenha havido remessa posterior da embarcação pela via rodoviária, esta foi operacionalizada tendo como remetente e destinatário a mesma pessoa jurídica.

Note-se, aliás, que essa situação, exatamente por se tratar de uma transferência e para a mesma pessoa não se confunde com o frete sob a cláusula FOB, o qual também pressupõe a figura do embarcador/remetente dissociada da figura do destinatário/consumidor.

Em outras palavras, a recorrente não é o sujeito passivo e nem responsável tributário por substituição ainda que em relação a eventual diferença de tributo ou diferencial de alíquotas devido, pois, não realizou remessa interestadual de bem ou mercadoria para consumidor final neste Estado, o que inviabiliza a constituição de crédito em desfavor da mesma, resultando em vício insanável do título executivo.

Por este motivo, entendo que seria o caso de suscitar e acolher de ofício a preliminar de nulidade. Entretanto, ainda que a mesma não fosse acolhida por esta Câmara, também não vislumbro a procedência da autuação se analisado o mérito do recurso.

O ICMS tem como pressuposto a “circulação de mercadoria” sendo que o diferencial de alíquotas representa apenas uma obrigação acessória à sua realização, ou seja, só há ICMS-DIFAL desde que ocorra um negócio jurídico interestadual que se enquadre na hipótese de incidência do ICMS.

Não há, portanto, ICMS-DIFAL sobre operações não sujeitas à tributação do ICMS.

Importante estabelecer essas premissas porque não ocorreu operação de circulação interestadual de bens ou mercadorias entre a recorrente e consumidor final. Como já foi apontado, embora a adquirente esteja sediada no Estado da Bahia, toda o negócio jurídico de venda e compra se concretizou no Estado de Santa Catarina, onde se operou a tradição.

Embarcações, como ensina a doutrina, são bens móveis *sui generis*, pois, embora preencha os requisitos do art. 82, a rigor, submetem-se, por vezes, ao regime dos bens imóveis, possibilitando inclusive a constituição de garantia real por hipoteca e não pelo penhor. Além disso, dependem de solenidade especial para a transferência de propriedade, qual seja o registro da propriedade do bem em órgão público competente, conforme art. 4º da Lei Federal nº 7.652, de 3 de fevereiro de 1988, segundo o qual:

*Art. 4º A aquisição de uma embarcação pode ser feita através de sua construção ou de outro meio regular em direito permitido, mas a transmissão de sua propriedade só se consolida pelo registro no Tribunal Marítimo ou, para aquelas não sujeitas a esta exigência, pela inscrição na Capitania dos Portos ou órgão subordinado.*

No presente caso também ficou demonstrado que o registro da embarcação comercializada pela recorrente foi realizado na Capitania dos Portos de Santa Catarina, de maneira que, consideradas as disposições do Código Civil, e desconsideradas eventuais divergências doutrinárias quanto à exata natureza jurídica das embarcações, bem móvel ou imóvel é inequívoca a ocorrência da tradição fora do Estado da Bahia.

Aliás, consta nos autos que depois de entregue, a embarcação foi conduzida pela costa até o Estado do Rio de Janeiro, onde permaneceu por mais de 30 dias, e mais tarde remetida pela via rodoviária para este Estado.

Assim, não há como considerar ocorrido o fato gerador do ICMS e, por consequência, do ICMS-DIFAL sem que tenha havido a circulação interestadual de mercadoria neste caso.

O E. Tribunal de Justiça de Minas Gerais já se manifestou sobre o tema:

**EMENTA: APELAÇÃO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE DESCONSTITUIÇÃO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. ICMS-DIFAL. AQUISIÇÃO DE EMBARCAÇÃO EM ESTABELECIMENTO SITUADO EM OUTRO ESTADO-MEMBRO. VENDA DE BALCÃO. RETIRADA DA MERCADORIA PELO ADQUIRENTE.**

*- A aquisição presencial de embarcação em estabelecimento comercial localizado em outro Estado da federação, em hipótese que o comprador retira o bem na marina localizada na sede do vendedor e a transporta para seu domicílio no Estado de Minas Gerais, não caracteriza operação jurídico-tributária tributada pelo ICMS-DIFAL em desfavor do vendedor, sendo irrelevante para fins de tributação que o registro do bem ocorra na Capitania dos Portos ou órgão subordinado situado no Estado de destino. (TJMG - Apelação Cível 1.0000.19.014530-0/003, Relator(a): Des.(a) Ana Paula Caixeta, 4ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 21/01/2021, publicação da súmula em 22/01/2021)*

A nota fiscal que acoberta a operação em discussão foi emitida informando expressamente a entrega no Estado de Santa Catarina, sem que tenha a autuação apontado qualquer irregularidade no referido documento.

O fato de a adquirente possuir sede no Estado da Bahia ou mesmo se tratar de bem destinado ao seu ativo imobilizado também não constituem, a meu ver, razões para considerar que incide o diferencial de alíquotas pretendido, pois tais situações não constituem o fato gerador do imposto. Não é o que dispõe a Constituição Federal ou a legislação pertinente ao ICMS.

Da mesma forma, pouco importa que a recorrente tenha recolhido o tributo integralmente ou não para o Estado de Santa Catarina. Somente a destinação ou remessa interestadual de mercadoria ou bem para consumidor final em outro Estado, contribuinte ou não, é que possibilita a cobrança do ICMS-Difal. Como não restou comprovada a ocorrência desta operação nos autos, não há fato gerador do tributo ou de sua diferença.

Logo, também no mérito não vejo condições de subsistência da pretensão fiscal no presente caso, motivo pelo qual voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

#### VOTO VENCEDOR

Respeitosamente, peço licença para divergir da i. relatora.

Como já se disse, trata-se de Recurso Voluntário, em razão de a decisão proferida por meio do Acórdão da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal nº 0018-05/19, por unanimidade, ter julgado Procedente o Auto de Infração.

Cuida-se da imputação assim designada, *in verbis*:

*"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".*

Conforme o que foi muito bem assinalado na Decisão combatida, cujos trechos transcrevo a seguir (parte deles), a questão central reside em 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 do ICMS/DIFAL estabelecido pela EC 87/2015 e pelo Convênio ICMS 93/2015.

A matéria, com efeito, é nova e controvertida.

Aparentemente, uma nova batalha da guerra fiscal entre Estados e Distrito Federal está em vigor. Em disputa, a incidência de ICMS sobre as vendas presenciais para consumidores 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 acabar a guerra fiscal, num período em que aumentaram expressivamente as vendas não presenciais, por meio de "*e-commerce*" e "*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: 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*".

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 as Secretarias de Fazenda 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.

Tanto o presente caso trata de compra em outro estado de forma presencial que a nota fiscal foi emitida pelo vendedor de Santa Catarina contra o comprador da Bahia.

Ora, a Constituição Federal, por meio da EC nº 87/15, não diferenciou, para fins de incidência do ICMS/DIFAL, o fato de a 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.

O ICMS deve ser pago pelo remetente, conforme prescreve o art. 155, § 2º, inc. VIII, alínea “b” 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, que, neste caso, é a Bahia.

Deveria o contribuinte remetente, por não ser inscrito no Cadastro do ICMS baiano, ter efetuado o pagamento do imposto de forma antecipada, via GNRE, antes do início da circulação da mercadoria.

Com fulcro no parágrafo único do art. 100 do CTN, por ter o recorrente agido de acordo com norma regulamentar do Estado de Santa Catarina, de ofício, decido pelo afastamento da multa.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, com o cancelamento da multa, de ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210765.0276/18-8**, lavrado contra **ESTALEIRO SCHAEFER YACHTS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$211.363,64**, sem incidência da multa, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTOS VENCIDO e EM SEPARADO\* – Conselheiros(as): Evalda de Brito Gonçalves, Anderson Ítalo Pereira\* e Laís de Carvalho Silva.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de Fevereiro de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATOR/VOTO VENCIDO

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO EM SEPARADO

PAULO DANILO REIS LOPES - VOTO VENCEDOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS