

**A. I. Nº** - 298624.0035/20-3  
**AUTUADO** - L'OREAL BRASIL COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA.  
**AUTUANTES** - JOSÉ MACEDO AGUIAR e WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 19.04.2021

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACORDÃO JJF Nº 0023-05/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. REPARTIÇÃO DE RECEITA. VENDAS A NÃO CONTRIBUINTE DE OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. NÃO INCLUSÃO DO IMPOSTO DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. RECOLHIMENTO A MENOS. Integra a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. O estabelecimento autuado, localizado em outra Unidade da Federação, efetuou o cálculo imposto compartilhado, na forma da EC nº 87/2015, sem computar na base imponível o ICMS incidente no Estado de destino, nas operações de venda de mercadorias a não contribuintes. Inexistência de cobrança em duplicidade do imposto sobre a parcela do IPI. Não acolhida a preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 26/07/2020, para exigir ICMS no valor histórico de R\$166.235,55, acrescido da multa de 60%, imputando-se ao autuado a seguinte irregularidade:

**Infração 01 - 03.02.15:** “O remetente ou prestador localizado em outra Unidade da Federação recolheu a menor o ICMS, devido ao Estado da Bahia em função da EC nº 87/15, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto, localizado neste Estado”. “O remetente localizado em outra unidade da Federação não atendeu o que prevê o art. 17 da Lei nº 7.014/96 juntamente com o Conv. 93/15, calculando o imposto devido a unidade de destino a menor”.

**Período alcançado pela ação fiscal:** janeiro a dezembro dos exercícios de 2018 e 2019. Enquadramento Legal: art. 2º, inc. IV, § 4º, inc. II, art. 15, § 7º inc. II e art. 49-C, da Lei 7.014/96 c/c o art. 99 do ADCT da CF/88, acrescido pela EC nº 87/2015; e Convênio ICMS 93/15. Multa Aplicada: art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96.

Integram a peça de lançamento os seguintes documentos: a) intimação para apresentação de livros e documentos e/ou prestação de informações; b) cópia reprográfica da legislação referenciado no corpo do A.I.; c) Demonstrativo em papel do ICMS partilhado recolhido a menor; e, d) mídia digital (docs. fls. 06/14).

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração via Correios, em 19/08/2020. Apresentou impugnação administrativa protocolada em 19/10/2020, em petição subscrita por advogado, peça processual juntada aos autos entre às fls. 21 a 27verso.

Inicialmente, fez uma breve síntese da acusação fiscal, transcrevendo o texto da imputação e os artigos mencionados no enquadramento legal do Auto de Infração, além de apontar a tempestividade da peça defensiva. Em seguida afirmou que os valores a serem partilhados correspondiam, nos anos de 2018 e 2019, respectivamente, ao equivalente a 80% e 100% para o Estado de destino (Bahia).

Em razões preliminares suscitou a nulidade do auto de infração, alegando cerceamento do direito de defesa ante a incongruência entre o relatório da infração efetuado pela Auditoria Fiscal e a cobrança perpetrada. Aduziu que a Fiscalização apontou o recolhimento a menor de ICMS partilhado com o Estado da Bahia, porém não descreveu as razões pelas quais entendeu que aquele montante seria insuficiente para fins de quitação do ICMS devido ao referido Estado. Entende que essa omissão faz com que a defesa do contribuinte fique prejudicada, haja vista a necessidade de se iniciar o processo a partir de um exercício de dedução daquilo que supostamente estaria incorreto no recolhimento que foi realizado.

Fez referência ao art. 39 do RPAF/Ba que prevê que o Auto de Infração obrigatoriamente conterá a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara e precisa, devendo haver a indicação dos dispositivos da legislação tributária ditos infringidos, relativamente a cada situação em que se fundamente a exigência fiscal, com a correspondente multa. Diante disso, nos termos do art. 18 do mesmo RPAF/99, deve ser declarada nula a autuação que não apresentar elementos suficientes da descrição da infração, ou seja, sobre o que estaria de fato contrário à legislação na conduta empresarial no cálculo do ICMS partilhado. Acrescentou que os dispositivos apontados como infringidos são genéricos no que diz respeito ao recolhimento do ICMS nas transações destinadas a não contribuintes e aos percentuais de partilha, não cabendo à Impugnante adivinhar a infração tributária.

Para sustentar aos argumentos relativos à nulidade a defesa mencionou ainda a Súmula 18 do CONSEF, publicada através da Resolução 01/2002 que com seguinte verbete: *“é nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo”*.

Ao ingressar nas razões de mérito, fez observar que a base de cálculo adotada pela Fiscalização se diferenciava daquela aplicada pela empresa nas referidas transações, a partir da “memória de cálculo” identificada em uma das páginas do Auto de Infração, já que em nenhum momento as autoridades fiscalizadoras fizeram menção às fórmulas utilizadas na descrição dos fatos, além de ausência de citação do dispositivo de norma que previsse tal metodologia. Nesse contexto a fórmula utilizada pelos autuantes é, segundo a defesa, a descrita no quadro abaixo:

<p style="text-align: center;"><u>MEMORIA DE CALCULO</u></p> <p style="text-align: center;"><math>(BC \text{ NORMAL} + IPI) - ICMS \text{ NORMAL} = BC \text{ SEM CARGA}</math></p> <p style="text-align: center;"><math>BC \text{ SEM CARGA} / CARGA \text{ DO ESTADO DE DESTINO} = BC \text{ COM CARGA}</math> CARGA Ex. Carga 18% - divisão por 0,82</p> <p style="text-align: center;"><math>BC \text{ COM CARGA} - ICMS \text{ NORMAL} = BC \text{ DA PARTILHA/DIFAL}</math></p> <p style="text-align: center;"><math>BC \text{ PARTILHA/DIFAL} - \text{APLICA-SE O RATEIO}</math></p>
---

Asseverou que esta metodologia da Auditoria para alcançar a base de cálculo a ser multiplicada pela alíquota interna da Bahia, se baseia na constituição de uma nova base imponible (base de cálculo dupla), na qual se constrói um valor artificial para fins de partilha, considerando uma nova base com o ICMS do destino por dentro.

Entende que tal procedimento afronta de maneira direta o disposto no Convênio ICMS 93/2015, dizendo que foi editado justamente para regulamentar as transações interestaduais destinadas a não-contribuintes do ICMS.

Menciona que ao contrário do que indica o auto de infração, que cita o Convênio 93/2015 como fundamento legal, a cobrança feriu justamente a cláusula segunda do referido acordo que prevê que a **base de cálculo do diferencial de alíquotas é única**, correspondendo ao valor da operação ou o preço do serviço. Relata que mais adiante que no mesmo Convênio há indicação expressa da fórmula que deve ser utilizada para o cálculo do imposto devido às unidades

federadas de origem e destino naqueles tipos de transação. Transcreve na peça defensiva o § 1º da cláusula segunda do citado acordo interestadual.

Quanto à base de cálculo utilizada pelos autuantes, que diz deduzir por não terem os autuantes feito menção da mesma no auto de infração, considera que o raciocínio de cálculo se baseou em Nota Técnica emitida pelo ENCAT (NT 2015.003, Versão 1.40), em decorrência de reunião ordinária da COTEPE que teria validado a adoção de base de cálculo dupla, conforme trecho que traz a colação.

Argumenta que, não obstante, a própria Nota Técnica em questão foi posteriormente ajustada em versões posteriores (NT 2015.003, Versão 1.50), em que se reconheceu a improcedência da adoção de base dupla, justamente por conta da manifestação expressa do CONFAZ através do Convênio antes citado. Reproduziu a referida Nota e transcreveu lições doutrinárias do jurista Igor Mauler Santiago a respeito do assunto.

Retornando ao caso concreto, aduziu que durante os anos de 2018 e 2019 a Impugnante, situada no Estado do Rio de Janeiro, remeteu mercadorias a destinatários situados no Estado da Bahia. Nas referidas remessas, destacou e recolheu ao Estado de origem o valor referente à alíquota interestadual (a depender do produto, se nacional ou importado, 7% ou 4%) aplicada sobre o preço de venda, incluindo o ICMS na base de cálculo correspondente à referida alíquota.

Quanto ao diferencial de alíquotas, efetuou regularmente a partilha entre Estado de origem (RJ) e destino (BA) na proporção definida pela EC 87/2015, aplicando a alíquota interna da Bahia (18 ou 25% a depender do produto) sobre a mesma base da venda interestadual, tal como foi definido no referido Convênio, deduzindo, após, o ICMS interestadual recolhido à origem.

Este procedimento foi retratado pela defesa, de forma exemplificativa, na nota fiscal nº 1.185.145, de 09/10/19 (doc. fl. 47), de onde se extraem as seguintes informações relacionadas ao cálculo efetuado pelo contribuinte:

- **Valor do Produto (a): 23,35**
- Alíquota ICMS Interestadual (b): 4%
- Alíquota IPI (c): 42%
- Valor IPI (d): 9,81 (a x c)
- Base de Cálculo do ICMS (e): 33,16 (a + d) = inclui o IPI (venda a consumidor final)
- Valor ICMS Interestadual (f): 1,33 (e x b)
- Alíquota de ICMS Interna (g): 25%
- DIFAL (h): 6,96 (e x g - f)
- **DIFAL Destino (i): 6,96 x 100% (Cf. EC 87) = 6,96.**

Na sequência apresentou o cálculo efetuado pela auditoria fiscal em relação à mesma nota fiscal, dizendo constar de planilha anexa ao auto de infração e em mídia digital:

- **Valor do Produto (a): 23,35**
- Alíquota ICMS Interestadual (b): 4%
- Alíquota IPI (c): 42%
- Valor IPI (d): 9,81 (a x c)
- Base de Cálculo do ICMS (e): 33,16 (a + d)
- Valor ICMS Interestadual (f): 1,33 (e x b)
- Alíquota de ICMS Interna (g): 25%
- Base de Cálculo Partilha DIFAL (h): 41,64 (e + d - f)
- Base de Cálculo DIFAL (i): 57,05 (h/l-(g+k))
- DIFAL (i): 12,93 (i x g - f)

- **DIFAL Destino (j):  $12,93 \times 100\% = 12,93$**

- Alíquota FCP (k): 2%

**Diferença a ser paga ao Estado da Bahia para a NF:  $12,93 - 6,96 = 5,97$ .**

Pontuou a defendente que no cálculo empreendido pela Auditoria vê-se a adoção de uma base de cálculo dupla, na medida que efetuou novo “gross-up” da alíquota do Estado de destino para fins de aplicação da sua alíquota, ao invés de utilizar a base da operação interestadual, conforme previsto no Convênio antes citado. Frisou ainda que tal metodologia de cálculo foi adotada para todas as notas fiscais que compõem a autuação, que envolve mais de mil e setecentos documentos.

Confrontando os dois cálculos, a defesa sustenta que o procedimento adotado na ação fiscal não encontra guarida na Constituição Federal, na lei estadual da Bahia nº 7.014/96. e no Convênio CONFAZ nº 93/2015, razão porque entende que a autuação não possui base legal, devendo ser desconstituída.

Ainda no que se refere aos cálculos da Auditoria fez constar no seu arrazoado ter percebido que o valor da operação considerado na ação fiscal já incluía a parcela de IPI incidente na referida transação, visto que o imposto federal integra a base do ICMS nas vendas a não contribuintes. Reclama que diante disso os montantes do referido imposto foram novamente contabilizados para formação da base dupla, aumentando-se indevidamente, mais uma vez, a base de cálculo para fins do diferencial de alíquotas. Como a base de imponível utilizada pelo contribuinte já incluía o IPI, não poderia a Fiscalização adicioná-lo novamente para maximizar ainda mais o valor devido pela Impugnante. Assim, ainda que se pudesse admitir a sistemática da base dupla pretendida pela Fiscalização, ela não poderia conter novamente o IPI no seu cálculo para formação da nova base, vez que a original já possuía o referido montante.

Em outro tópico a defesa afirmou que a referida discussão quanto ao cálculo do ICMS partilhado foi objeto de autuação anterior, através do A.I. nº 298624.0011/19-3. Através do Acórdão JF nº 0038-01/20 (doc. 06, fls. 48/51), a 1ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF, julgou IMPROCEDENTE, por unanimidade, autuação semelhante, sob o argumento de que a empresa havia realizado o cálculo e recolhimento do ICMS partilhado corretamente, atendendo ao que se encontrava disposto no art. 449-B do RICMS/Ba e parágrafo primeiro da Cláusula Segunda do Conv. ICMS nº 93/2015.

Ao finalizar a peça de defesa o contribuinte entende que restou evidenciado a impossibilidade da cobrança da diferença do recolhimento efetuada por meio da presente autuação, tendo em vista o correto pagamento efetuado por parte do contribuinte, não cabendo manutenção da cobrança que não tem base legal, que afronta a própria norma estadual, que está em desacordo com a Constituição, a Lei Complementar 87/96, e o Convênio CONFAZ ICMS 93/2015, que preveem, sem exceção, a incidência do ICMS sobre o valor efetivo da operação de saída interestadual.

Pede que o Auto de Infração seja julgado inteiramente **improcedente**.

Principais documentos que compõem a inicial defensiva: a) cartão do CNPJ (doc. 01); b) documento que atesta a inscrição estadual na Bahia (doc. 02); c) documento de registro na JUCEB-RJ (doc. 03); cópia do contrato social registrado na JUCEB-RJ e procuração conferida ao advogado para proceder aos atos de defesa (doc. 04); cópia da NF utilizada para demonstração dos cálculos do ICMS partilhado (doc. 05); cópia do Acórdão 0038-01/20 da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF/Ba (doc. 06).

Informativo Fiscal prestado pelo autuantes, peça processual juntada às fls. 54 a 56 dos autos. Após fazerem um resumo das alegações defensivas, pontuaram, inicialmente, que a peça impugnatória atendeu ao requisito da tempestividade.

Em relação ao pedido de nulidade sustentam que não existe cerceamento ao direito de defesa, tendo em vista que o contribuinte demonstrou pleno conhecimento da infração que lhe foi imputada, dos dispositivos legais que motivaram o lançamento fiscal, do cálculo da base imponível, entre outros elementos. Afirmaram que a defesa tergiversou sobre a descrição dos

fatos, pois a autuação não trata de falta de recolhimento do ICMS partilhado, mas sim de recolhimento a menor do tributo. Afirmaram ainda que toda a legislação que embasa a autuação e a memória de cálculo foram anexados aos autos, com o intuito de bem instruir do processo, entre as fls. 07 e 09.

No tocante ao mérito, disseram, de início, ser fato que o contribuinte admitiu ter incluído o IPI na base de cálculo do ICMS da origem, gerando um crédito excedente naquela operação, prejudicando o Estado de destino das mercadorias. Quanto ao argumento da defesa de que a Auditoria incluiu novamente o IPI na base impositiva, declararam que partiram da BC do ICMS normal da origem, conforme determina a legislação, adicionando o IPI e calcularam o ICMS ST, conforme demonstrado à fl. 09.

No cálculo da base do ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final, o ICMS foi incluído no total da operação, utilizando-se a alíquota interna vigente, conforme orientação normativa contida no inc. XI, do art. 17 da Lei nº 7.014/96, com a redação introduzida pela Lei nº 13.373/2015.

No tocante à jurisprudência originária deste CONSEF citaram alguns precedentes: Acórdão 0197-02/19; Acórdão 0123-03/20 e Acórdão 0129-03/20. Nos mencionados arestos administrativos, os resultados dos julgamentos foram pela procedência das cobranças envolvendo a mesma matéria discutida nestes autos.

Ao final, os autuantes pedem que o presente lançamento seja mantido na sua integralidade, declarando-se a procedência do Auto de Infração.

Este é o Relatório.

## VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de uma única ocorrência, através do qual o sujeito passivo, localizado em outra Unidade da Federação, Estado do Rio de Janeiro, foi acusado de ter recolhido a menor o ICMS partilhado devido ao Estado da Bahia, em função da Emenda Constitucional nº 87/2015, em operações que destinaram mercadorias a consumidor final não contribuinte do imposto. Indicados como dispositivos infringidos o art. 49-C da Lei 7.014/96, art. 99 do ADCT da CF/88, acrescido pela EC nº 87/2015; e Convênio ICMS 93/15. Em complemento foram também mencionadas as disposições do art. 2º, inc. IV e seu § 4º, inc. II; art. 15, § 7º e art. 17, todos da Lei nº 7.014/96.

Em razões preliminares, o autuado arguiu nulidade do lançamento alegando cerceamento do direito de defesa, ante a incongruência entre o relatório da infração e a cobrança perpetrada. Aduziu que a Fiscalização apontou o recolhimento a menor de ICMS partilhado com o Estado da Bahia, porém, não descreveu as razões pelas quais entendeu que aquele montante seria insuficiente para fins de quitação do ICMS devido ao referido Estado. Sustenta a existência de omissão que comprometeu a sua defesa, haja vista a necessidade de se iniciar o processo a partir de um exercício de dedução daquilo que supostamente estaria incorreto no recolhimento que foi realizado.

Observe, entretanto, que esse alegado prejuízo processual não se verificou no caso concreto, na medida em que a inicial defensiva foi toda construída no combate à forma de cálculo do ICMS partilhado, previsto na EC 87/2015, com exclusão pelos autuantes do tributo incidente na origem e a inclusão do mesmo nas operações de destino, nas saídas para consumidores finais não contribuintes do imposto. Na peça acusatória consta em complemento que o contribuinte deixou de atender o disposto no art. 17 da Lei nº 7.014/96, lei do ICMS do Estado da Bahia, que apresenta disposições acerca da composição da base impositiva desse tributo, inclusive com a previsão expressa de que o montante do imposto integra a sua própria base, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. O teor das normas acima referenciadas foi reproduzido em Anexo ao Auto de Infração (fls. 07/09).

A memória de cálculo do lançamento também constou da peça acusatória, com o descritivo aritmético da sua composição à fl. 09, com detalhamento do cálculo por nota fiscal entre as fls. 10 e 13 e mídia digital juntada à fl. 14. Todos esses elementos de prova foram entregues ao contribuinte, quando da intimação do lançamento, formalizada através dos Correios, via AR (Aviso de Recebimento – doc. fls. 17/18).

Portanto, sob o aspecto formal, o presente lançamento de ofício foi efetuado de forma clara e compreensível, não se constatando aqui qualquer violação ao devido processo legal, e arranjo aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Observados ainda todos os requisitos previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99, envolvendo a identificação correta do sujeito passivo com o correspondente endereço e qualificação; o dia, a hora e local da autuação; a descrição dos fatos, de forma clara, precisa e suscita; o Demonstrativo de Débito, em relação a cada fato, com a correspondente base de cálculo e alíquotas; o percentual da multa aplicável e demais consectários legais (acréscimos moratórios); a indicação dos dispositivos considerados infringidos e tipificação da multa; o detalhamento da metodologia de cálculo da base imponible; a intimação para apresentação da defesa ou pagamento do débito com multa reduzida; a indicação da repartição fiscal onde o processo permaneceria aguardando o pagamento ou defesa; a assinatura do contribuinte ou de seu preposto na intimação; e, por fim, a qualificação das autoridades fiscais responsáveis pelo lançamento, com a indicação do nome, cadastro e respectivas assinaturas.

Preliminar de nulidade não acolhida.

Passemos doravante ao exame das questões de mérito.

Conforme expusemos acima, o Auto de Infração em lide refere-se à cobrança de ICMS, recolhido a menor, a título de diferencial de alíquotas (DIFAL), sendo que a forma de cálculo que foi adotada pelo sujeito passivo, segundo a acusação fiscal, contraria a Emenda Constitucional 87/15, bem como o disposto na Lei 7.014/96, artigo 2º, inciso IV e seu § 4º, inciso II, art. 17, além do artigo 49-C. As citadas normas determinam incidir o ICMS sobre as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final, localizado neste Estado, não contribuinte do imposto, atribuindo a responsabilidade por tal recolhimento ao remetente quando o destinatário se encontrar na condição de não contribuinte do ICMS.

De igual forma, as disposições do Convênio ICMS 93/2015, o qual 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, teriam sido violadas.

No entender da autuada, o cálculo do ICMS DIFAL/Partilhado deve ser feito de forma direta, ou seja, do valor da operação indicado no documento fiscal, computa-se o imposto resultante da diferença de alíquota.

Vejamos então a quem assiste razão, considerando as disposições normativas que regem a matéria em discussão.

A Emenda Constitucional 87/15, apresentou em seu bojo a seguinte determinação:

*“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;*

*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”.*

A rigor, esta Emenda Constitucional trouxe como novidade, o fato de que anteriormente à sua promulgação, nas operações interestaduais destinadas a consumidores não contribuintes do ICMS, o imposto era devido integralmente ao Estado de origem. Após a mesma, o ICMS devido nessas operações e prestações será partilhado, 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.

Como novidade, estabeleceu, pois, que desde 1º de janeiro de 2016, para todas as operações será adotada a partilha do ICMS entre os Estados de origem e de destino, com base no mecanismo de alíquota interestadual, criando, ainda uma regra de transição a ser aplicada no período de 2015 a 2019, aumentando de forma gradual o percentual cabível aos estados de destino das mercadorias:

*“Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte artigo 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”.*

A justificativa para a adoção de tal sistemática, decorreu do denominado “comércio eletrônico” no país e seu crescimento, uma vez que o recolhimento do ICMS no Estado de origem começou a favorecer os locais onde as operações de *e-commerce* foram instaladas, gerando uma receita adicional sobre as vendas realizadas para os consumidores dos demais estados brasileiros da Federação.

Tal concentração da receita tributária do ICMS somente nos Estados de origem, proporcionou a elaboração do Protocolo ICMS 21/2011, através do qual, aqueles Estados que se sentiram prejudicados obrigaram um recolhimento adicional de 8% do imposto para as compras em empresas localizadas em outras Unidades Federadas, o que concorreu para uma discussão judicial, que resultou da declaração de inconstitucionalidade daquela norma.

Desta forma, em momento anterior ao da EC 87/15, a alíquota do ICMS que deveria ser paga, era definida com base no Estado de origem da mercadoria, onde a nota fiscal era emitida, o qual abarcava toda a parcela do imposto o que significava que o Estado de destino da mercadoria não tinha qualquer participação no imposto cobrado.

A nova regra estabelecida pela EC 87/15, buscou exatamente simplificar os procedimentos e distribuir melhor a arrecadação do imposto, em razão do crescimento de *e-commerce*, onde todos saiam ganhando com a comercialização, se buscando uma trégua na denominada “guerra fiscal” travada entre Estados consumidores e estados produtores, com melhor repartição de renda tributária.

Em decorrência das alterações promovidas no texto constitucional, as Unidades Federadas, através do CONFAZ, celebraram o Convênio ICMS 93/2015, o qual contém as seguintes disposições, com destaque em negrito para as normas que regulam a base impositiva:

**“Cláusula primeira.** 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 convênio.

*Cláusula segunda.* Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, 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.**

*§ 1º-A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas:*

*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:***

*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)".*

O Estado da Bahia, ao normatizar essas operações, inseriu no ordenamento jurídico local diversas disposições. A Lei Estadual nº 7.014/96, em seu artigo 2º, inciso IV, apresenta a seguinte redação:

*"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".*

O § 4º do mesmo artigo, estabelece em seu inciso II:

*"§ 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".*

Ao seu turno, ainda na mencionada norma legal, o seu artigo 49-C, com a redação dada pela Lei nº 13.373/2015, prescreve os seguintes comandos:

*"Art. 49-C. Na hipótese de operações ou prestações que destinarem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado em outra unidade da Federação, deverá ser recolhido para este Estado, além do imposto calculado mediante utilização da alíquota interestadual, o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual, na seguinte proporção:*

*I - em 2016: 60% (sessenta por cento);*

*II - em 2017: 40% (quarenta por cento);*

*III - em 2018: 20% (vinte por cento)".*

Há que ser observado ainda, no conjunto normativo que rege as operações objeto dessa lide administrativa, as disposições legais concernentes à composição da base de cálculo do ICMS.

O art. 4º, XVI e o art. 17, XI da Lei 7.014/96, definem o fato gerador e a base de cálculo da partilha, conforme reproduzido abaixo, destaques em negrito:

**Lei 7.014/96**

**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;*

...

**Art. 17.** A base de cálculo do imposto é:

...

*XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, **devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo.***

As disposições legais acima referenciadas encontram fundamento de validade, por sua vez, no texto constitucional e na Lei Complementar do imposto (LC nº 87/96). O legislador constituinte determinou, de forma expressa, que o ICMS integra a sua própria base impositiva, inclusive nas importações, tudo consoante previsto no art. 155, §2º, XII, 'i', abaixo transcrito, destaques em negrito:

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

*(...)*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*(...)*

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

*(...)*

*XII - **cabe à lei complementar:***

*(...)*

*i) **fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço**” (negritos da transcrição).*

Assim, há mandamento constitucional no sentido de determinar, que para as operações mercantis em geral, inclusive as originadas do exterior, o valor do ICMS incorpora a sua própria base impositiva.

Através da “Lei Kandir”, em conformidade com o regramento constitucional, foi estabelecido no art. 13, § 1º, que o **imposto integra a sua própria base de cálculo.**

Pela técnica redacional utilizada na LC 87/96, todos os fatos geradores tributados pelo ICMS, deverão ter inseridos na sua base de cálculo o valor do próprio imposto. Isto porque, a regra de embutimento está disposta num parágrafo, relacionada com todos os incisos apresentados para as bases de cálculo em cada tipo de incidência, o que significa dizer que para todas elas, o montante do imposto deve integrar a sua base. Abaixo reproduzimos o inteiro teor da norma citada, destaques em negrito:

*“Art. 13. A **base de cálculo do imposto é:***

*I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;*

*II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;*

*III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;*

*IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;*

*a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;*

*b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;*

*V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas;*

*a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;*

*b) imposto de importação;*

*c) imposto sobre produtos industrializados;*

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

**§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:**

**I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;**

**II - o valor correspondente a:**

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado” (negritos da transcrição).

Podemos afirmar, portanto, que a Lei do ICMS do Estado da Bahia repete quase que literalmente as determinações da Constituição Federal e da Lei Complementar 87/96, acima referenciados.

Assim, para se chegar ao valor devido do ICMS DIFAL/PARTILHADO, previsto na EC nº 87/2015, é necessário que se proceda a inclusão da alíquota interna na base impositiva, para somente a partir daí se chegar ao cálculo da diferença entre a alíquota interna (agora embutida na sua base) e a alíquota interestadual (retirada da base para não haver excesso de tributação).

Esta metodologia de cálculo já existia desde a Constituição Federal, passando pelas diretrizes estabelecidas na LC 87/96, e reflete a linha de entendimento mais recente e majoritária da jurisprudência desse Conselho Estadual de Fazenda da Bahia, conforme expresso nos Acórdãos nº 0009-05/20; 0123/03/20-VD; 0129-03/20-VD e 0197-02/19. Reproduzimos abaixo, por pertinência, a Ementa do primeiro provimento administrativo acima citado:

**ACÓRDÃO JJF Nº 0009-05/20**

**EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOR DE IMPOSTO DEVIDO POR DIFAL. METODOLOGIA DE CÁLCULO.** *Procede a forma de calcular a diferença de alíquota, retirando-se da base impositiva a carga tributária incidente na operação interestadual, para depois inserir, no valor resultante, a carga tributária da operação interna, de forma que, com o montante encontrado, abate-se o imposto do Estado de origem e quantifica-se a DIFAL devida. Previsão em lei estadual. Postulação fiscal correta. Não acolhido o pedido de nulidade suscitada. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.*

Portanto, está correto o procedimento adotado pela auditoria fiscal, ao retirar da base de cálculo a carga equivalente à alíquota interestadual, e inserir nela a carga equivalente à alíquota interna, para com esta nova base fazer incidir a ICMS DIFAL/partilhado, isto é, calculando a diferença de imposto entre a alíquota interna e a interestadual. A metodologia empregada pelos auditores fiscais, acompanhou exatamente o que estipula o art. 17, XI da Lei nº 7.014/96.

Ainda no que se refere ao mérito, passaremos a enfrentar a alegação defensiva de que houve dupla inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS partilhado. Inicialmente, cabe observar que para esta alegação o contribuinte não apresentou demonstrativos que evidenciassem a distorção apontada. Verifico, entretanto, a partir da memória de cálculo do Auto de Infração que a pretensão empresarial não se sustenta na medida em que os valores que foram recolhidos pelo

contribuinte com a inclusão do imposto federal na base imponible do imposto estadual foram deduzidos no recálculo do ICMS, apurado pela metodologia correta de quantificação, com o embutimento do tributo estadual, de forma que não houve dupla tributação sobre a parcela do IPI. Ademais, não pairam dúvidas nesse caso, que o IPI integra a base de cálculo do ICMS, visto que as operações autuadas, na sua totalidade, se destinavam a consumidor final.

Isto posto, afastando todas as razões apresentadas na peça de defesa, 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 **298624.0035/20-3**, lavrado contra **L'OREAL BRASIL COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$166.235,55**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos demais consectários legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de fevereiro de 2021.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR