

PROCESSO - A. I. Nº 298624.0035/20-3
RECORRENTE - L'OREAL BRASIL COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0023-05/21-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 10/11/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO C/JF Nº 0275-12/22-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. Quanto ao citado mecanismo de cálculo dos tributos incidentes na operação “por dentro” saliento que referido método já foi ratificado pelo STF, que pacificou a legitimidade da citada sistemática do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS). O Convênio ICMS 93/2015, de fato foi declarado inconstitucional pelo STF, porém as modulações dos seus efeitos não alteram a fundamentação legal do presente PAF, considerando que o STF modulou a aplicação de seus efeitos até 31/12/2021, estando os fatos geradores do presente lançamento contemplados pela vigência da referida norma. Analisando os cálculos realizados pelo autuante, verifico que houve dupla inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS partilhado. Observando a fórmula utilizada pelo autuante, é possível constatar que o autuante acrescenta em seus cálculos o valor extraído da coluna Z (valor do IPI), duplicando, portando, o valor do IPI na base de cálculo utilizada para fins de apuração da Diferença de Alíquota. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do acórdão proferido pela 5ª JJF nº 0023-05/21-VD que julgou Procedente o 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 Convênio ICMS 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.

Autuado apresentou tempestivamente sua impugnação administrativa em 19/10/2020, às fls. 21 a 27verso.

Os fiscais autuantes prestaram Informação Fiscal às fls. 54 a 56 dos autos.

A 5ª JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando, por unanimidade, Procedente o presente Auto de Infração.

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 arranho 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 impositiva; 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:

$$\begin{aligned}\text{ICMS origem} &= \text{BC} \times \text{ALQ inter} \\ \text{ICMS destino} &= [\text{BC} \times \text{ALQ intra}] - \text{ICMS origem}\end{aligned}$$

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 imponible, 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 imponible 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 impositiva 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.

Inconformada com a decisão acima, a recorrente interpôs Recurso Voluntário com base nas seguintes razões defensivas.

Diz que os autuantes, apesar de reconhecer que a Recorrente recolheu valores de ICMS- partilha ao Estado da Bahia, não descreve as razões pelas quais entendeu que aquele montante não seria suficiente para fins de quitação do ICMS devido ao Estado da Bahia, conferindo-se, por conseguinte, grave lesão ao contraditório e a ampla defesa. Salienta que após um exercício de lógica dedutiva para fins de entendimento daquilo que lhe estava sendo cobrado, notou-se que a base de cálculo adotada pela Fiscalização se diferenciava daquela por ela adotada nas referidas transações.

Isto porque concluiu que o valor da operação considerado pelo I. Auditor Fiscal já incluía a parcela de IPI incidente na referida transação, já que o imposto federal integra a base do ICMS nas vendas a consumidor final não contribuinte do imposto estadual.

Aponta que o art. 39 do RPAF/BA prevê que o auto de infração obrigatoriamente conterá a descrição dos fatos considerados, de forma clara e precisa, devendo haver a indicação dos dispositivos da legislação tributária, tidos como infringidos, relativamente a cada situação em que se fundamente a exigência fiscal, com a correspondente multa. Estes elementos são fundamentais para o exercício do contraditório e da ampla defesa e deveriam estar devidamente carreados no auto de infração em comento.

Invoca o art. 18 do RPAF/BA, para declarar nulo o Auto de Infração.

Diz que a metodologia aplicada pelos autuantes para aferição da base de cálculo, configura base de cálculo dupla, considerando uma nova base com o ICMS do destino por dentro do valor a ser considerado na aplicação da alíquota.

Afirma que tal procedimento afronta de maneira direta o disposto no Convenio ICMS 93/2015 editado justamente para regulamentar as transações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS e do qual o Estado da Bahia é signatário.

Aduz que a cobrança feriu justamente a cláusula segunda do referido acordo que prevê que a base de cálculo do ICMS-DIFAL corresponde ao valor da operação, a mesma utilizada no imposto interestadual.

Diz que no mesmo Convênio, há indicação expressa da fórmula que deve ser utilizada para o cálculo do imposto devido as unidades federadas de origem e destino naqueles tipos de transação. Transcreve o parágrafo 1º do referido Convênio.

Quando a base de cálculo apontada pela autoridade fiscal, induz-se já que, repise-se, não houve menção no auto de infração, que o raciocínio de cálculo se baseou em Nota Técnica emitida pela ENCAT.

Traz posicionamento de jurista favorável à referida tese.

Traz método de cálculo utilizada: Exemplo- Documento fiscal (Nota Fiscal nº 1.185.145) se extraem as seguintes informações a respeito do cálculo efetuado pela Recorrente:

- **Valor do Produto (a): 23,35**
- **Alíquota ICMS Interestadual (b): 4%**
- **Alíquota IPI (c): 42%**
- **Valor IPI (d): 9,81 (ax 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 (h x 100%)**

Sinaliza que quanto a esta mesma nota fiscal, a auditoria fiscal efetuou o seguinte cálculo, conforme se extrai da planilha anexa ao auto de infração em mídia digital.

- **Valor do Produto (a): 23,35**
- **Alíquota ICMS Interestadual (b): 4%**
- **Alíquota IPI (c): 42%**
- **Valor IPI (d): 9,81(ax c)**
- **Base de Cálculo do ICMS (e): 33,16 (a+ d)**
- **Valor ICMS Interestadual (f): 1,33 (ex b)**
- **Alíquota de ICMS Interna (g): 25%**
- **Base de Cálculo Partida DIFAL (h): 41,64 (e + d - f)**
- **Base de Cálculo DIFAL (i) : 57,04 (h/1-(g+j))**
- **Alíquota FCP U): 2%**
- **DIFAL (k): 1 2,93 (ix g - f)**
- **DIFAL Destina (l): 12,93 x 100% = 12,93 (k x 100%)**

Conclui que foi adotado uma base de cálculo dupla por parte da autoridade fiscal, 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 determina o Convenio antes citado.

Contesta que referido procedimento não encontra guarida na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 86/1996 e, evidentemente, no Convênio CONFAZ 93/2015.

Ressalta ainda a recorrente, que além dos vícios apontados, também foi constatado pela Recorrente, após análise de planilha enviada pela Fiscalização com todas as notas fiscais que originaram a autuação, que o valor da operação considerado pelo I. Auditor Fiscal já incluía a parcela de IPI incidente na referida transação já que o imposto federal integra a base do ICMS nas vendas a consumidor final não contribuinte do imposto estadual. Tai circunstância pode ser verificada na mesma nota fiscal antes citada.

Traz jurisprudência desse CONSEF. Cita que a 4ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF entendeu em julgamento recente, proferido em 14 de maio de 2021, em face de Notificação Fiscal nº 298624.0036/20-0, lavrada contra a L' Oreal Brasil, por suposto recolhimento a menor de FCP, adicional de 2% a alíquota do ICMS partilhado EC. 87/ 2015, coma correta a metodologia de cálculo e recolhimento do imposto efetuado pela Recorrente.

Menciona ainda para o Julgamento do Supremo Tribunal Federal, ocorrido em 24 de fevereiro de 2021, no qual foi declarado inconstitucional a cobrança do Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (DIFAL/ICMS), introduzida pela Emenda Constitucional (EC) 87/2015, sem a edição de lei complementar para disciplinar esse mecanismo de compensação. A matéria foi discutida no julgamento conjunto do Recurso Extraordinário (RE) 1287019, com repercussão geral (Tema 1093), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5469.

Nesse interim, acompanhando o entendimento mais recente da Corte Suprema do nosso País, ao reconhecer que a exigência do DIFAL pelos Estados é inconstitucional, resta evidente que a contribuinte sequer deveria ser cobrada por tal imposto, o que reforça a urgência da reforma da decisão a quo, com o devido cancelamento do auto de infração, amparado por lançamento de ofício de ICMS partilha indevido, em desrespeito à legislação baiana, e sobretudo a Constituição Federal.

Registra-se a presença, na sessão de julgamento via videoconferência, os advogados Drs. Thaiany Robeiro Mordokh Dassa – OAB/RJ nº 188.738 e Maurício Amoras Souza Lima – OAB/RJ nº 152.606, nos quais exerceram o direito de sustentação oral.

Este é o relatório.

VOTO

No presente Recurso Voluntário, a recorrente se insurge contra a base de cálculo utilizada pela fiscalização ao exigir ICMS por suposto recolhimento à menor do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação, destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado.

Sinaliza a recorrente que a exigência do presente Auto de Infração decorre do entendimento equivocado da autuante ao exigir ICMS-Diferença de Alíquota, mediante fórmula de cálculo divergente do quanto estabelecimento no Convênio ICMS 93/2015.

Afirma a recorrente que o disposto no Convênio ICMS 93/2015, diverge do quanto previsto na Lei Estadual. Aduz que o resultado dessa nova sistemática de tributação gera uma majoração ilegal e inconstitucional da carga tributária incidente sobre as operações interestaduais de aquisição dos supramencionados bens integrantes do ativo imobilizado e/ou destinados ao uso e consumo da recorrente.

Diz a autuada que foi adotado uma base de cálculo dupla por parte da autoridade fiscal, 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 determina o Convênio já citado. Contesta que referido procedimento não encontra guarida na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 86/1996 e, evidentemente, no Convênio ICMS CONFAZ 93/2015.

Quanto as razões defensivas acima citadas, sinalizo que o art. 449-B do atual RICMS/BA estabelece que nas operações oriundas de outra unidade da Federação que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado no Estado da Bahia, “*devem ser observadas as disposições previstas no Convênio ICMS 93/15*”.

Nesse passo, e traçando um histórico quanto a cobrança do imposto acima referido, importante salientar que a EC 87/2015 alterou a sistemática de cobrança do ICMS nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidores finais, não contribuintes do imposto, localizado em outro Estado.

As regras da EC 87/2015 abrangem, portanto, todas as operações e prestações destinadas a não contribuintes do ICMS, devidamente regulamentada através do Convênio ICMS 93/2015.

Antes da EC 87/2015, nessas operações e prestações, o ICMS era devido integralmente ao Estado de origem. Importante, contudo, observar que as alterações introduzidas pela EC 87/2015 foram incorporadas à Lei nº 7.014/96 através da Lei nº 13.373 de 21/09/2015, DOE de 22/09/2015.

A base de cálculo, portanto, está disciplinada no “§ 1º, da Cláusula segunda do Convênio ICMS 93/15”, a seguir transcrito: “§ 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; “(grifo meu)**

Vejamos então o que diz o referido parágrafo da Lei Complementar nº 87/96 à época dos fatos geradores:

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

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto: 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.

Assim, com base no disposto no § 1º-A, da Cláusula segunda do Convênio ICMS 93/15, o remetente

do bem deverá:

- 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'.

Vejamos:

§ 1º do Convênio ICMS 93/2015: “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.

Ou seja, considerando disposto no § 1º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996:

Base de Cálculo X (1 – Alíquota Interestadual / 100%) = Valor expurgado o imposto (valor sem ICMS);

Valor expurgado o imposto / (1 – Alíquota interna / 100%) = Nova Base de Cálculo;

Nova Base de Cálculo X Alíquota Interna – Valor do Imposto Destacado = Imposto a Recolher, ou seja, o DIFAL.

Assim, e não obstante o exposto pela recorrente, é possível constatar que a legislação do Estado da Bahia dispõe quanto a fórmula de cálculo, sendo certo ainda afirmar que a normativa acima sinalizada (Lei Estadual e Convênio) está em conformidade com o disposto no § 1º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Se observado, pois, o art. 17 da Lei nº 7.014/96, é possível verificar disposição específica para o cálculo ora mencionado, senão vejamos:

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.

Nota: A redação atual do inciso “XI” do caput do art. 17 foi dada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16.

A norma legal está regulamentada no art. 305, § 4º, incisos III e V do RICMS/2012, in verbis.

O RICMS/BA assim dispõe no seu Art. 305: “No regime de conta corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal. § 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher: (...)III - o valor correspondente à diferença de alíquotas: a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente; b) nas utilizações de serviços de transporte ou de comunicação iniciados em outra unidade da Federação e não vinculados a operações ou prestações subsequentes sujeitas ao imposto; (...) V- o valor do imposto devido ao Estado da Bahia correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual decorrente de operações e prestações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto domiciliado em outra unidade da federação.”

Registre-se que este último inciso foi acrescentado ao § 4º, do art. 305 pelo Decreto nº 16.738/2016,

com efeitos a partir de 01/01/2016.

Ou seja, desde 2016 há regramentos específicos quando a modalidade de cálculo e os fatos geradores do presente lançamento de ofício ocorreram nos exercícios de 2018 e 2019.

De fato, muitos contribuintes ingressaram com demandas no judiciário, argumentando que a ausência de Lei Complementar, norma constitucionalmente adequada para definir as normas gerais de direito tributário, conforme previsão do artigo 146, I, II e III da CF/88, bem como artigo 155, § 2º, XII, alíneas “a”, “d” e “i” da CF/88, ocasionaria a inconstitucionalidade da exigência do DIFAL, mesmo com os dispositivos adicionados pela EC 87/15.

Assim, importante mencionar que o Estado da Bahia, através do convênio acima mencionado, visou explicitar a metodologia de cálculo do ICMS ST Diferencial de Alíquotas, já adotada por várias unidades federadas, inovando, tão somente, a partir de 1º de janeiro de 2018, em relação àquelas unidades federadas que continuavam adotando a metodologia de cálculo do ICMS ST Diferencial de Alíquotas sem observar o § 1º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Entendo, contudo, que apenas poderia a recorrente invocar inovação de cálculo caso o Estado da Bahia não tivesse internalizado a observância do § 1º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, o que não é o caso dos autos. Se observado o art. 17 da Lei nº 7.014/96 é possível verificar disposição específica para o cálculo ora mencionado.

Ocorre que, diferentemente do quanto ocorrido em outros Estados da nossa federação, o Estado da Bahia, por meio de Lei, trouxe o regramento específico para o cálculo em comento.

É, portanto, vedado aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos do que estabelece o art. 167 do RPAF/99, baseado apenas no argumento de que houve violação a regras ou princípios constitucionais.

Assim, somente no âmbito do Poder Judiciário poderá o contribuinte buscar a revisão do ato administrativo, cuja constitucionalidade, até decisão final daquele Poder é presumida.

Ademais, quanto ao citado mecanismo de cálculo dos tributos incidentes na operação “por dentro” saliento que referido método já foi ratificado pelo STF (Superior Tribunal Federal), que pacificou a legitimidade da citada sistemática do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS).

O Convênio ICMS 93/2015, de fato foi declarado inconstitucional pelo STF, porém as modulações dos seus efeitos não alteram a fundamentação legal do presente PAF, considerando que o STF modulou a aplicação de seus efeitos até 31/12/2021, estando os fatos geradores do presente lançamento contemplados pela vigência da referida norma.

Não obstante o acima exposto, analisando os cálculos realizados pelo autuante, verifico que houve dupla inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS partilhado, senão vejamos:

Observando a chave de acesso da Nota Fiscal nº 861407, de 10/01/2018, observo que o valor constante na coluna AO trata-se do valor da base de cálculo do ICMS, contemplando o valor do IPI, em razão de tratar-se de vendas a não contribuinte do ICMS. Todavia, observando a fórmula utilizada pelo autuante, é possível constatar que o autuante acrescenta em seus cálculos o valor extraído da coluna Z (valor do IPI), duplicando, portando, o valor do IPI na base de cálculo utilizada para fins de apuração da Diferença de Alíquota. A fórmula utilizada foi: $= (AO9+Z9) - (AO9*AP9\%)$.

Dados Gerais

Chave de Acesso	Número	Versão XML
3318 0130 2784 2800 1800 5500 1000 8614 0712 4858 0675	861407	3.10

Indicador de Composição do Valor Total da NF-e		
1 - O valor do item (vProd) compõe o valor total da NF-e (vProd)		
Código EAN Comercial	Unidade Comercial	Quantidade Comercial
	UN	1,0000
Código EAN Tributável	Unidade Tributável	Quantidade Tributável
	UN	1,0000
Valor unitário de comercialização	Valor unitário de tributação	
102,0800000000	102,0800000000	

ICMS Normal e ST

Origem da Mercadoria	Tributação do ICMS	Modalidade Definição da BC ICMS NORMAL
0 - Nacional	00 - Tributada integralmente	3 - Valor da Operação
Base de Cálculo do ICMS Normal	Alíquota do ICMS Normal	Valor do ICMS Normal
124,54	7,0000	8,72
Percentual do Fundo de Combate à Pobreza (FCP)	Valor do Fundo de Combate à Pobreza (FCP)	

ICMS para a UF de destino

Valor BC ICMS na UF Destino	Valor da BC FCP na UF de destino	Percentual ICMS FCP na UF Destino
124,54		2,0000
Alíquota Interna UF Destino	Alíquota Interestadual das UFs	Percentual Provisório de Partilha
18,0000	7,0000	80,0000
Valor do ICMS FCP	Valor ICMS Interestadual UF Destino	Valor ICMS Interestadual UF Remetente
2,49	10,96	2,74

Imposto Sobre Produtos Industrializados

Classe de Enquadramento	Código de Enquadramento	Código do Selo
	999	
CNPJ do Produtor	Qtd. Selo	CST
		50 - Saída tributada
Qtd Total Unidade Padrão	Valor por Unidade	Valor IPI
		22,46
Base de Cálculo	Alíquota	
102,08	22,0000	

Da leitura da nota fiscal acima demonstrada, concluo subsistente a alegação do contribuinte neste tópico.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso Voluntário, conforme o demonstrativo abaixo:

Data Ocorrência	DIFAL FCP
31/01/2018	89,95
28/02/2018	72,18
31/03/2018	250,72
30/04/2018	199,69
31/05/2018	266,68
30/06/2018	205,16
31/07/2018	272,58
31/08/2018	121,98
30/09/2018	144,30
31/10/2018	224,02
30/11/2018	78,58

31/12/2018	103,59
31/01/2019	197,25
28/02/2019	189,72
31/03/2019	219,83
30/04/2019	183,89
31/05/2019	231,17
30/06/2019	270,27
31/07/2019	375,58
31/08/2019	344,38
30/09/2019	256,32
31/10/2019	294,15
30/11/2019	252,59
Valor Total	4.844,58

Este é o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298624.0035/20-3**, lavrado contra **L'OREAL BRASIL COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 4.844,58**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos demais consectários legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de setembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - RELATORA

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS