

A. I. Nº - 298624.0029/20-3
AUTUADA - W2W E-COMERCE DE VINHOS S.A.
AUTUANTES - JOSÉ MACEDO DE AGUIAR e WÁGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO INTERNET – 23/09/2022

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0134-02/22 - VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE LOCALIZADO NO ESTADO DA BAHIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O fato de existir decisão judicial, em sede de liminar, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário não obsta a lavratura do Auto de Infração. Acusação fiscal elidida por: a) comprovação e reconhecimento pelos autuantes de dupla inserção do valor do IPI na base de cálculo do imposto devido por DIFAL, uma vez que o valor do IPI já fora considerado pelo contribuinte quando do cálculo do imposto devido e recolhido à Bahia; b) impertinência do valor residual decorrente a diferenças do cálculo do contribuinte para com o do autuante em face da modulação dos efeitos do julgamento do RE 1287019/DF de 24/02/2021, tendo em vista existência do MS 8012644.83.2021.8.05.0001, impetrado pelo autuado em 03/02/2021. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Lavrado em 21/07/2020, O Auto de Infração exige ICMS e aplica sanção acusando cometimento da seguinte infração:

03.02.15. O remetente e/ou prestador localizado em outra unidade da federação recolheu a menos o ICMS devido ao estado da Bahia em função da EC 87/15, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado neste Estado. **Valor:** R\$ 1.758.258,66. **Período:** Janeiro 2018 a Dezembro 2019. **Enquadramento legal:** Inciso IV do art. 2º; Inciso II do § 4º do art. 2º; § 7º do art. 15 e art. 49-B, da Lei 7014/96 c/c art. 99 do ADCT da CF/88, acrescido pela EC nº 87/2015, e Convênio ICMS 93/15. **Multa:** 60%, art. 42, II, “f” da Lei 7014/96.

Consta da descrição: “O remetente localizado em outra unidade da Federação não atendeu ao que prevê o art. 17 da Lei 7014/96 juntamente com o Conv. 93/15, calculando o imposto devido à unidade de destino a menor”.

A empresa autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento às fls. 21-33. Relatando os fatos, dizem que sediada no Espírito Santo, a empresa autuada é especializada na comercialização de vinhos e cervejas importados através dos sites de e-commerce <http://www.winw.com.br> e <http://www.wbeer.com.br>. As importam em caixas originais e as acondicionam em “Winebox” com sua logomarca, acrescidas de revistas informativas, procedimento que diz caracterizar operação de industrialização, pois ocorre valorização e/ou promoção dos bens.

Dizem que nos termos da Resolução do Senado Feral nº 13/2012 e do Conv. ICMS 38/13, o bem importado objeto de industrialização (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento) e com conteúdo de importação inferior a 40%, **não** estará sujeito a alíquota de ICMS de 4%, devendo se utilizar das alíquotas previstas para operações interestaduais.

Por consequência, dizem que a Autuada utiliza a alíquota interestadual de 12% nas operações destinadas à Bahia, na medida em que elas compreendem a revenda de bebidas importadas, as quais passam por processo de industrialização mediante mudança das embalagens que envolvem a modificação para apresentação ao consumo, o que leva ao dever de recolher IPI, pois o conteúdo das mercadorias é sempre inferior a 40%.

Contudo, fala que o fisco incluiu na base de cálculo o IPI e o ICMS-DIFAL, o que acarretou as diferenças apuradas, mas diz que o IPI já estava incluído na base de cálculo do ICMS, fato que implicou em duplicidade de inclusão do IPI. Por outra parte, entende que o ICMS-DIFAL não pode ser exigido por ausência de previsão em lei complementar, razões pelas quais diz que o AI deve ser cancelado.

No item “2. DO DIREITO”, reproduzindo o art. 155, II, § 2º, XI, da CF/88, o art. 13, § 2º, da LC 87/96 e o art. 17, § 1º, “c”, da Lei 7014/96, afirma que o IPI integra a base de cálculo do ICMS sempre que a operação se destinar a consumidor final ou, embora entre contribuintes, tiver por objeto produto destinado ao Ativo Imobilizado ou a uso ou consumo do adquirente, bem como quando se tratar de operação realizada por estabelecimento equiparado a indústria.

Assim, tratando-se o caso de saídas efetuadas por contribuinte do imposto federal com destino a consumidor ou usuário final, o IPI deve ser incluído na base de cálculo do ICMS, exatamente o que fez a Autuada. Nesse sentido, exemplificando com plotagem da nota fiscal 818884 e expondo a fórmula e dados, repete a alegação de nova inclusão do IPI pelos Autuantes:

a) Composição da Base de Cálculo do Autuado

$$d = a + b - c$$

$$d = 14.141,83 + 1.246,05 - 1.681,38$$

$$d = 13.706,50$$

Sendo: a = Valor dos Produtos; b = IPI; c = Valor do desconto

Plotando item da planilha da autuação, diz que a Base de Cálculo 1 do fisco se compõe da “Base de ICMS apresentada na nota fiscal + IPI – ICMS destacado na nota e a Base de Cálculo 2 inclui o DIFAL na sua própria base, conforme abaixo:

$$BC\ SEFAZ\ 1 = vBC + IPItem - Vicms$$

$$BC\ SEFAZ\ 1 = 13.706,50 + 1.246,05 - 1.644,78$$

$$BC\ SEFAZ\ 1 = 13.307,77$$

$$BC\ SEFAZ\ 2 = BC\ SEFAZ\ 1 / 0,73$$

$$BC\ SEFAZ\ 2 = 13.307,77 / 0,73$$

$$BC\ SEFAZ\ 2 = 18.229,82$$

Assim, diz ser evidente que a despeito da empresa já ter incluído o IPI na base de cálculo do ICMS, o fisco o inseriu novamente de modo indevido na BC do ICMS, pois a BC 1 (13.307,77) já contém o IPI de 1.246,05 e diminuída do ICMS destacado de 1.644,78. Como a BC do ICMS apresentada na NF (13.706,50) contém o IPI, sendo este valor o ponto de partida dos cálculos fiscais, entende demonstrada a duplicidade citada.

Aduz que para demonstrar o “*modus operandi*”, informa ter anexado cálculo das 20 maiores notas fiscais objeto de glosa, mas caso isso não seja suficiente pede seja determinada diligência ou perícia indicando, para esta última, os quesitos ao final da Impugnação.

Afirma que o procedimento fiscal contrariou o art. 150, I da CF/88 e o art. 142 do CTN, devendo ser anulado, conforme art.18 do RPAF e entendimento expostos em decisões administrativas e judiciais transcritas (TJ-BA: Apelação 0306863-56.2015.8.05.0001; CONSEF: Acórdãos CJF Nº 0261 -11/12, JJF Nº 0199-05/14; STJ: AgRg no RESp 1292923/SE. ERESP 602.002/SP).

Fala que no caso concreto restou comprovado o superdimensionamento da BC com a dupla inclusão do IPI na BC, razão pela qual o Auto de Infração deve ser cancelado.

No mérito, da impossibilidade de exigência do ICMS relativo ao diferencial de alíquotas em operações que destinem bens a consumidor final não contribuinte do imposto, pois que isto violaria o art. 146, III, “a” e 155, § 2º, XII, da CF/88, que tratam da repartição do ICMS entre os estados federados.

Diz que a EC 87/2015 alterou o art. 155, § 2º, VII e VIII da CF, nas operações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final, mudou os critérios de repartição de receita entre os estados, autorizando o estado de destino a cobrar o ICMS-DIFAL em todas operações e prestações destinadas a consumidor final, independentemente de este ser ou não contribuinte do imposto, sendo o destinatário, se contribuinte, o responsável pelo recolhimento e, se não for contribuinte (como no caso), a responsabilidade por pagar o imposto por DIFAL cabe ao remetente.

Diz que tal alteração foi acolhida pelo art. 449-B do RICMS-BA e art. 17 da Lei 7014/96. Contudo, diz que a instituição do critério pelos estados depende de edição de prévia LC e a 87/96 ficou silente quanto à alteração da EC 87/2015 que entende ser um novo meio de incidência e redistribuição de ICMS.

Nesse sentido, afirma que a nova incidência se evidencia pela necessidade de regulação dos aspectos basilares (ex.: BC do ICMS-DIFAL, sujeito passivo e ativo, alíquotas, etc.) e conflitos de competência na repartição do imposto entre as UF's de origem e destino, como condiciona o art. 146, I e III, “a” e art. 155, § 2º, XII, da CF/88, de modo que o imposto devido somente pode ser cobrado depois que a LC regular seus contornos.

Afirma que EC 87/2015 não estabeleceu a forma de se calcular o valor do ICMS-DIFAL a ser recolhido ao estado de destino. Diversas bases de cálculo “possíveis” foram aventadas pelos sujeitos passivos, haja vista que o imposto integra a sua própria BC, mas que, conforme reproduz, o § 1º, da Cláusula segunda do Conv. ICMS 93/2015 citado no AI previu que a base de cálculo seria “única” e estipulou forma de repartição do imposto entre as UF's de origem e destino.

Entende não ser mera questão procedimental que visa facilitar a operacionalização do recolhimento do ICMS-DIFAL ou definir sobre a qual estado é devida a alíquota interestadual e a quem compete recolher o tributo. Assim, além da inovação no aspecto pessoal do fato gerador, também ilegalmente se regulou a BC do ICMS-DIFAL (aspecto quantitativo da obrigação tributária) por Convênio, a ponto de, nessa linha, conforme ementa reproduzida, a Ministra Carmem Lúcia ter concedido liminar na ADI 5.866 suspendendo dez cláusulas do Convênio ICMS 52/2017, por tratarem de matérias de competência de LC, incluindo o cálculo do ICMS devido por substituição tributária.

Também diz que o STF, no julgado citado, definiu que o Convênio não pode regular matéria cuja competência é de LC e é a questão de que se trata, de modo que não se pode viabilizar a cobrança do tributo no presente Auto de Infração.

De outro lado, diz que se deve observar que o ICMS-DIFAL pode criar conflitos federativo, como, por exemplo, em operações de “venda à ordem”, operações que, conforme a Cláusula primeira do Ajuste SINIEF 13/2013, envolvem vendas em que a entrega física do produto é feita em local diverso de onde está o adquirente. Vale dizer, o “destino físico” do produto não coincide com seu “destino jurídico” e a entrega se dá em local indicado pelo adquirente, fato que ocorre nas vendas à ordem em que o consumidor final situado no estado “X” adquire mercadorias de fornecedor em estado “Y”, com entrega física em estado “Z”. Em tal situação, antes da EC 87/15 e na redação original da Cláusula segunda do Ajuste SINIEF 13/13, o fornecedor emitia duas notas fiscais: uma para faturamento, com destaque de ICMS, e outra para acompanhar fisicamente a mercadoria, sem destaque do imposto.

No entanto, com a EC 87/2015, editou-se para tanto o Ajuste SINIEF 8/2016, que alterou a Cláusula segunda citada e inverteu a sistemática de emissão de notas fiscais, de modo que o fornecedor passou a emitir nota fiscal para faturamento sem destaque do imposto e a nota fiscal para acompanhar a mercadoria fisicamente com destaque de ICMS, de forma a atribuir ao estado do “destino físico” a parcela do ICMS-DIFAL, o que causa prejuízos a determinados entes subnacionais, principalmente ao Distrito Federal, que é onde estão situados os órgãos ou entidades da

Administração Pública Direta da União, bem como suas autarquias e fundações, evidenciando o seguinte conflito federativo:

De um lado, o DF pode pleitear o recolhimento do ICMS-DIFAL pelo “destino jurídico” em conformidade com jurisprudência do STF acerca do ICMS das importações por ser a UF de situação do importador e, de outro, as UFs do “destino físico” podem pleitear o pagamento do ICMS-DIFAL.

Sem embargo, inexistente LC a regular o ICMS-DIFAL. Nesse sentido, registra que o Governador do DF ajuizou a ADI 5.582, suscitando a necessidade de LC para regulamentar a instituição do ICMS-DIFAL.

Também registra que o STF “**reputou existente repercussão geral na controvérsia atinente à exigência do ICMS-Difal em operações com consumidores finais não contribuintes, implementada pela EC 87/2015 (Tema 1093 da Repercussão Geral)**” – exatamente o tema que aqui se discute, e cuja ementa reproduz.

Assim, por esse motivo, também o AI merece ser cancelado.

No Item “2.3 O Convênio ICMS 93/2015 ou lei estadual não podem regular a exigência do ICMS-Difal” repisa com mais detalhes os argumentos anteriores. Ressalta não justificar o Convênio citado com base no art. 34, § 8º do ADCT da CF/88, pois a LC 87/96 silenciou quanto à exigência do diferencial de alíquotas nas operações interestaduais que destinem bens a consumidor final não contribuinte do imposto, tanto é que o Conv. ICM 66/88 dispunha sobre o assunto no art. 10, até ser substituído pela LC 87/96; além disso atualmente tramita na Câmara dos Deputados um projeto de LC (PLP 325/2016) objetivando disciplinar o DIFAL na LC 87/96.

Aduz que o STF ao julgar caso análogo decidiu não bastar a previsão constitucional para que se exija o diferencial de alíquotas em operações que destinem bens a consumidor final não contribuintes do imposto, nem mesmo com base em eventual previsão em Lei Ordinária (Agravo Regimental no RE 580.903/PR, Rel. Min. Roberto Barroso), não podendo a matéria ser regulada por Convênio, conforme excerto reproduzido.

Diz que a Bahia tenta se escorar no Convênio ICMS 93/2015 para validar a cobrança do ICMS-Difal no caso em tela sem que tenha sido editada LC a respeito, cabendo, nesse sentido, ressaltar recente decisão do TJSP de 04.08.2020, em caso envolvendo o sujeito passivo desse caso, conforme reprodução exposta.

Ademais, também destaca que a PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL, ao responder indagação apresentada por São Paulo e Paraná, confirmou a necessidade de edição de LC para a situação que envolve o caso presente (Parecer PGFN/CAT 1226/2015, excerto também reproduzido).

Assim, diz, à vista de tais elementos se evidencia a ausência de conteúdo normativo suficiente para respaldar a exação, já que, como largamente exposto, não basta edição de lei estadual para tanto, pois, admitir que o ICMS-Difal pudesse ser cobrado pelos estados com fundamento da competência suplementar prevista no art. 24 da CF/88, importaria aceitar que a Constituição pudesse ser interpretada às tiras, aos pedaços, ignorando-se o conteúdo dos seus arts. 146, I e III, e 155, § 2º, XII, além de admitir que o Convênio 66/88 continha palavras inúteis, quando dispunha acerca do contribuinte, fato gerador e base de cálculo do diferencial de alíquotas.

Concluindo, entende obstada a cobrança do ICMS por diferencial de alíquotas como nesse caso e pede a improcedência do procedimento fiscal e apresenta os seguintes quesitos para o caso de perícia:

- 1- Indiquem os srs. peritos se o IPI estava incluso na base de cálculo do ICMS apurado pela contribuinte;
- 2- Indiquem os srs. peritos se a Fiscalização, ao quantificar os valores exigidos pelo presente AI, partiram da base de cálculo que havia sido mensurada pela contribuinte;
- 3- Indiquem os srs. peritos se a Fiscalização, ao quantificar os valores exigidos pelo presente AI, incluiu o IPI na base de cálculo do ICMS;

4- Indiquem os srs. peritos se o procedimento da Fiscalização na quantificação dos valores exigidos pelo presente AI implicou na exigência em duplicidade do IPI na base de cálculo do ICMS (uma pela contribuinte na consecução dos seus cálculos e outra pela Fiscalização no lançamento de ofício).

5- Protesta-se pela formulação de quesitos complementares ou elucidativos.

Os Autuantes prestam Informação Fiscal às fls. 68-69. Após sintetizarem os argumentos defensivos (duplicidade do IPI no cálculo da exação e falta de LC para a exigência do ICMS-Difal em operações interestaduais que destinem bens a consumidor final não contribuinte de ICMS), informam:

Sobre a base de cálculo da exação.

Se o contribuinte incluiu na sua base de cálculo gerou um crédito excedente no ICMS de origem prejudicando o estado de destino e que a fiscalização utilizou a BC do ICMS normal da origem, como manda a legislação precedente, adicionando o IPI e calculando a base de cálculo do ICMS ST, como demonstrado na memória de cálculo à fl. 09.

Poderia ser introduzida também outras despesas, mas não lhes cabem manifestarem acerca da composição do preço da empresa/base de cálculo da origem e que utilizou o valor da Nota Fiscal, como prevê a legislação, sendo descabida a perícia solicitada.

Informa que o Auto de Infração nº 269616.0015/19-0, Acórdão JJF 0197-02/19, contra o mesmo sujeito passivo foi julgado procedente e que, a despeito disso, ele mantém mesmo procedimento a prejudicar o Erário baiano.

Pede seja o Auto de Infração julgado procedente.

Conforme pedido de fls. 75-77, em 28/01/21 o PAF foi convertido em diligência nos seguintes termos:

“DOS FATOS

O Auto de Infração foi lavrado em 21/07/2020, para exigir do ICMS e aplicar sanção pela seguinte infração:

Infração 01 - 02.01.30. *O remetente e/ou prestador localizado em outra unidade da federação deixou de recolher o ICMS devido ao estado da Bahia em função da EC 87/15, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado neste Estado. Valor: R\$ 1.758.258,66. Período: Janeiro 2018 a Dezembro 2019. Enquadramento legal: Inciso IV do art. 2º; Inciso II do § 4º do art. 2º; § 7º do art. 15 e art. 49-B, da Lei 7014/96 c/c ar. 99 do DC da CF/88, acrescido pela EC nº 87/2015, e Convênio ICMS 93/15. Multa: 60%, art. 42, II, “f” da Lei 7014/96.*

Impugnando a exação, o sujeito passivo alega:

- a) Erro na constituição da base de cálculo em face de dupla inclusão do valor do IPI, situação que, além de juntar planilha exemplificativa com o cálculo que entende correto para 20 das notas fiscais objeto de autuação (fls. 50-51), tendo por base dados da Nota Fiscal 008.181.184 (fl. 54-verso) exemplifica seu cálculo e o das Autoridades Fiscais autuantes (fls. 23-24);*
- b) Impossibilidade de exigência do ICMS relativo ao diferencial de alíquotas em operações que destinem bens a consumidor final não contribuinte do imposto na forma indicada na EC 87/15, pois que isto violaria o art. 146, III, “a” e 155, § 2º, XII, da CF/88, que tratam da repartição do ICMS entre os estados federados, tendo em vista a inexistência de necessária previsão em Lei Complementar para tanto, ainda que nas notas fiscais juntadas pelo próprio Impugnante (fls. 53-66) conste destaque de ICMS para as UFs de origem e destino.*

Na sua oportunidade, os Autuantes informam que:

- a) O AI 269616.0015/19-0, contendo mesma matéria contra o mesmo contribuinte foi julgado procedente (Acórdão JJF 0197-02/19); se o contribuinte incluiu o IPI na sua base de cálculo gerou um crédito excedente no ICMS de origem prejudicando o estado de destino e que utilizaram os valores das notas fiscais como prevê a legislação, adicionando o IPI e calculando a base de cálculo do ICMS ST, como demonstrado na memória de cálculo à fl. 09.*

DA DILIGÊNCIA

Considerando o acima exposto, analisando os autos e tendo em vista a necessidade de questões de fato e de direito serem previamente superadas, os membros da 2ª JJF decidiram converter o processo em diligência à Infaz de origem e à Procuradoria Fiscal da PGE (nesta ordem), para:

INFAZ DE ORIGEM - AUTUANTES

Considerando que:

(i) Como copiaram nas fls. 08-09 (LC 87/96: Art. 13, § 1º), “integram a base de cálculo do imposto...: I – o montante do próprio imposto...; II – o valor correspondente a: a)...bem como **descontos** concedidos sob condição; b)...; c) o valor do IPI...;

(ii) Para o caso, o Convênio ICMS 93/2015 prevê:

“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’;

...

§ 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:

$ICMS\ origem = BC \times ALQ\ inter$

$ICMS\ destino = [BC \times ALQ\ intra] - ICMS\ origem$

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.

...

§ 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)”.

(iii) O exemplo do cálculo para tributação, exposto pelo Impugnante na fl. 23 ($BC = \text{Valor dos Produtos} + \text{IPI} - \text{Valor do Desconto}$), apurando BC no valor de R\$ 13.706,50 aparenta conformidade com a disciplina contida no § 1º da Cláusula segunda do Convênio ICMS 93/2015;

(iv) No AI anterior citado (Acórdão JJF 0197-02/19) não houve questionamento quanto a duplicidade de inclusão de IPI na base de cálculo, os autuantes deverão:

a) Tomando como exemplo a Nota Fiscal 008.181.884, detalhar/explicar o cálculo da exação relativa à NF;

b) Considerando a Cláusula segunda do Convênio ICMS 93/2015, atentando, inclusive, para as disposições dos §§ 4º e 5º, explicitar/explicar os cálculos e dados da planilha suporte da exação, cuja amostra impressa consta nas fls. 10-12 e de modo integral na mídia de fl. 14;

c) Se constatada a duplicidade de consideração do IPI na base de cálculo do procedimento fiscal, ajustá-lo com produção de novos demonstrativos suportes, inclusive o de débito;

d) Produzir nova Informação Fiscal nos termos do art. 127, § 6º do RPAF;

e) Remeterem o PAF à PGE-PROFIS.

PGE-PROFIS

Considerando:

a) Os argumentos defensivos relativos à impossibilidade de cobrança de ICMS-Difal resultante da EC 87/2015 em face da falta de previsão em Lei Complementar;

b) O status quo processual da ação judicial no Mandado de Segurança nº 0580258-29.2017.8.05.0001, tramitado perante a 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA para questionar a exigência do Diferencial de Alíquota do ICMS (“DIFAL”) e Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (FECEP) por este estado, nas operações de venda interestadual de mercadorias a consumidores finais localizados neste estado;

c) Que a decisão judicial citada pelo Impugnante (ARE 1237351 RG, Relator MARCO AURÉLIO, (cujo status processual se pode ver nos links <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=455164>, <http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5783568&numeroProcesso=1237351&classeProcesso=ARE&numeroTema=1093#>, <http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=5994076>), ocorreu em data posterior à do Acórdão JJF 0197-02/19, citado pelos Autuantes, pede-se Parecer acerca da sua repercussão neste caso.”

Por consequência, às fls. 81-84 as autoridades fiscais autuantes informam que os destinatários são consumidores finais e que se cobrou a diferença referente à parte da Bahia, seguindo os parâmetros “previstos na EC 87-15”.

Quanto à questão do IPI, informam que o contribuinte “admite que incluiu o IPI na sua base de cálculo, isso feito gera um crédito excedente no ICMS de origem prejudicando o estado de destino, assevera que a fiscalização não poderia adicioná-lo novamente – acontece que a fiscalização usou a BC do ICMS normal da origem, como manda a legislação precedente, adicionando o IPI na base de cálculo do ICMS Partilha”.

Aduzem não lhes caberem manifestação acerca da formação da BC do ICMS da UF de origem e que como dito que foi adicionado o IPI, poderia ser também adicionado outras despesas, como frete, seguro, etc., e não têm como acessar a composição de preço do remetente, e mesmo que tivessem não lhes caberiam adentrar neste aspecto. Afirmam terem utilizado a BC que lhes foi dada, como prevê a legislação (art. 17 da Lei 7014/96), situação em que, entendem, “o IPI, Frete e demais despesas devem ser acrescidas (fl. 08)”, de modo que a afirmação do contribuinte não procede.

Com relação à composição da BC do ICMS partilha, escrevem:

“Considerando a Nota Fiscal número 008.884 com BC ICMS incidente de operação interestadual (R\$ 13.706,50), para apuração da BC deverá ser extraído o valor do ICMS da origem (12%), em seguida ser acrescido o imposto da operação interna da Bahia (25% + 2% pobreza):

BC NO R\$ 13.706,50;

Base de Cálculo para ICMS partilha – R\$ (13.706,50 + 1.246,05 (IPI)) – 1.644,78 (ICMS NO) = 13.307,77 / 0,73 = 18.229,82 (Ec. 87-15 e Art. 17 da Lei 7.014, § 1º)

ICMS BA – (R\$ 18.229,82 X 25% (aliquotado)) = 2.330,14 – 1.425,48 (já recebido) temos uma diferença a receber de R\$ 904,66”.

Falam terem considerado toda legislação, incluindo o IPI na BC, retirando o ICMS Normal para depois incorporar o 27% relativo ao total da tributação interna, já que a legislação diz que: “integra a base de cálculo o montante do próprio imposto” – na sequência aplicaram a alíquota de 25% e deduziram o ICMS NO, achando o total da partilha, ficando 80% para a Bahia, percentual vigente em 2018, deste deduzindo a parte já recebida (1.425,48), cobrando a diferença de 904,66.

Observam não terem usado a alíquota de 27%, pois os 2% relativo ao Fundo para Erradicação da Pobreza foi objeto de outro AI.

Também observam que o Conv. 93/2015 não aprofunda os cálculos da partilha que entendem ficar encarregado à Lei 7014/96, respaldada pela EC 87/15 e a LC 87/96, cujo art. 13, § 1º, I, II, “a” e “b”, reproduzem.

Aduzem que o Conv. 93/15 “só diz o trivial, que o ICMS de Origem é a BC (dada) x Aliq. Interna e o ICMS de Destino é a BC encontrada x Alíq. Intra – ICMS de origem. Depois do relato trivial ele remete para a Lei Complementar” e aí desagua na Lei 7014/96, art. 17 que aplicaram por terem atividade vinculada à esta lei.

Em reforço ao entendimento que manifestam dizem existirem várias decisões do CONSEF, entre as quais os acórdãos JJF 0197-02/19, 0123-03/20 (referendado pela 2ª CJF) e JJF 0023-05/21-VD.

Por sua vez, observando que o item “b” do pedido de diligência à PGE noticia a existência de ação judicial do sujeito passivo (Mandado de Segurança nº 0580258-29.2017.8.05.0001, tramitado perante a 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA), conforme Parecer de fls. 89-93 referendado pelo Parecer PRECEDENTE DE NÚCLEO PROFIS/NCA Nº 005/2021 de 17/11/2021 uniformizando a orientação jurídica acerca do ICMS DIFAL em operações que destinem mercadorias a consumo final contribuinte do imposto, a PGE afirma que a decisão do STF sobre a matéria não repercute neste PAF, “desde que confirmada por este E. CONSEF a informação de que, de que, de fato, inexistente ação judicial proposta pelo autuado até 24/02/2021 (data da sessão de julgamento do RE nº 1.287.010/DF), discutindo a questão concernente à impossibilidade de existência do DIFAL nas operações destinadas a consumidores não contribuintes do imposto por força da ausência de lei complementar regulando a matéria”, o parecer expedido se manifesta acreditando dever ser mantida a exigência fiscal, tendo em vista a modulação de seus, pois no que concerne ao MS citado no pedido não interfere no caso, uma vez que o impetrante não coincide com o sujeito passivo deste caso.

Posteriormente, antes da sessão de julgamento, o sujeito passivo apresentou memorial repisando as razões da Impugnação.

Presente na sessão de julgamento, o representante legal do sujeito passivo Cesar Augusto de Andrade, OAB/SP 235.990, indagado acerca do relatório, observou haver, sim, haver impetrado prévia ação judicial acerca dessa matéria, qual seja MS 8012644-83.2021.8.05.0001, ajuizada em 03.02.2021.

Pedindo palavra, o Julgador Valtércio Serpa Junior, Relator do voto do no Acórdão JJF 0197-02/19, observou que o caso ali tratado, apesar de ser da mesma matéria, tendo como, autuada empresa diversa (EVINO COMERCIO DE VINHOS S.A), teve como base para decisão a confirmação de não recolhimento do imposto DIFAL por entende-lo inconstitucional diante da inexistência de LC a respeito, razão pela qual impetrou Mandado de Segurança tramitando na 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador.

Por sua vez, em manifestação oral, o representante legal, afirmando desnecessário tratar da questão jurídica veiculada na decisão do STF, centra suas razões na questão de fato relativa à indevida duplicidade do IPI na base de cálculo no procedimento fiscal dos autuantes, cujo equívoco já largamente demonstrado, inclusive quanto à necessidade de específica diligência a respeito, o que reitera.

Subsidiariamente, pede que caso seja mantida a exigência fiscal, seja reduzido seu valor, em face da exclusão do IPI indevidamente reincluído na base de cálculo pelos Autuantes.

Oportunamente, bem observando que tanto a Informação Fiscal dos Autuantes acerca da diligência, quanto o Parecer da PGE não observando a prévia existência da ação judicial do sujeito passivo, oralmente informada pelo seu procurador, são inconclusivos em relação ao pedido, sugeriu nova diligência a respeito, o que foi unanimemente acatado pelos julgadores.

A diligência foi deferida nos seguintes termos:

“Infração 01 - 03.02.15. O remetente e/ou prestador localizado em outra unidade da federação deixou de recolher o ICMS devido ao estado da Bahia em função da EC 87/15, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado neste Estado. Valor: R\$ 1.758.258,66. Período: Janeiro 2018 a Dezembro 2019. Enquadramento legal: Inciso IV do art. 2º; Inciso II do § 4º do art. 2º; § 7º do art. 15 e art. 49-B, da Lei 7014/96 c/c ar. 99 do DC da CF/88, acrescido pela EC nº 87/2015, e Convênio ICMS 93/15. Multa: 60%, art. 42, II, “f” da Lei 7014/96.

Contestando a exação quanto à questão de fato, tanto na Impugnação quanto na assentada de julgamento, legalmente representado, o sujeito passivo alegou erro na constituição da base de cálculo em face de dupla inclusão do valor do IPI, situação que, além de juntar planilha exemplificativa com o cálculo que entende correto para 20 das notas fiscais objeto de autuação (fls. 50-51), tendo por base dados da Nota Fiscal 008.181.184 (fl. 54-verso) exemplifica seu cálculo e o das Autoridades Fiscais autuantes (fls. 23-24);

Na sua oportunidade, os Autuantes informam que o AI 269616.0015/19-0, contendo mesma matéria contra o mesmo contribuinte foi julgado procedente (Acórdão JJF 0197-02/19); se o contribuinte incluiu o IPI na sua base de cálculo gerou um crédito excedente no ICMS de origem prejudicando o Estado de destino e que utilizaram os valores das notas fiscais como prevê a legislação, adicionando o IPI e calculando a base de cálculo do ICMS ST, como demonstrado na memória de cálculo à fl. 09.

DA DILIGÊNCIA

Considerando o acima exposto, analisando os autos e tendo em vista a necessidade de superar questões de fato, deferindo pleito do Impugnante, por unanimidade dos membros, a 2ª JJF decidiu converter o processo em diligência à **Infaz de origem**, nos seguintes termos:

Considerando que:

(v) Como copiaram nas fls. 08-09 (Lei 7014/96: Art.17, que reproduz a LC 87/96: Art. 13, § 1º), “integram a base de cálculo do imposto...: I – o montante do próprio imposto...; II – o valor correspondente a: a)...bem como **descontos** concedidos sob condição; b)...; c) o valor do IPI...;

(vi) Para o caso, o Convênio ICMS 93/2015 prevê:

“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’;

...

§ 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:

$ICMS\ origem = BC \times ALQ\ inter$

$ICMS\ destino = [BC \times ALQ\ intra] - ICMS\ origem$

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.

...

§ 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)”.

(vii) A LC 190, de 04/02/2022, alterando a LC 87/96, instituiu a incidência do ICMS afeta ao caso ratificando a base de cálculo única para cálculo do imposto devido à UF de origem e de destino (LC 87/96: Art; 12, XVI, art. 13, X);

(viii) O exemplo do cálculo para tributação, exposto pelo Impugnante na fl. 23 ($BC = \text{Valor dos Produtos} + \text{IPI} - \text{Valor do Desconto}$), apurando BC no valor de R\$ 13.706,50 aparenta conformidade com a disciplina contida no § 1º da Cláusula segunda do Convênio ICMS 93/2015;

AUTUANTES

a) Tendo em vista que: 1) o IPI só não integra a base de cálculo do ICMS quando a operação ocorre entre contribuintes e relativa a produto destinado à comercialização e configurar fato gerador de ambos impostos (LC 87/96: Art. 13, § 2º); 2) a base de cálculo das operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada deve observar o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, qual seja, conter: I - o montante do próprio imposto; 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; c) IPI (art. 13, § 2º);

b) Para efeito de ponderação na formação de convicção dos julgadores, apresentarem demonstrativo suporte da exação calculando o imposto devido à Bahia sob a mesma base de cálculo da UF de origem, integrada do IPI, cujos valores constam das NF-es contidas na EFD fonte para o procedimento fiscal, ou seja, constatando-se que, como no exemplo exposto pelo Impugnante, que o IPI já integra o “v. total da nota”, considerar o mesmo valor para cálculo do imposto devido à Bahia na forma partilhada vigente no período da operação, de modo a excluir a duplicidade do valor do IPI constatada/demonstrada no exemplo relativo à NF nº 8181884;

c) Se for o caso, apresentarem demonstrativo de débito de valor eventualmente devido;

d) Produzirem Informação Fiscal nos termos do art. 127, § 6º do RPAF, acerca da diligência fiscal.

Cumprida a diligência, mediante entrega de cópia dos novos demonstrativos suportes elaborados, o sujeito passivo deve ser intimado para conhecer o resultado da diligência para, querendo, manifestar-se a respeito no prazo regulamentar de 10 (dez) dias.

Havendo manifestação do sujeito passivo, os Autuantes deverão ser cientificados.

Lembrando que sempre que houver alteração do valor da exação ou serem aduzidos fatos desconhecidos, a parte contrária deverá ser cientificada, concluída a diligência o PAF deve retornar ao CONSEF para prosseguimento processual.”

Por consequência, os autuantes prestam Informação Fiscal às fls. 109-111. Na oportunidade, expressam: “retificamos o demonstrativo original, procedendo à correção da base de cálculo considerada na autuação, atribuindo-lhe valor idêntico àquela utilizada na operação de origem (v. Demonstrativo 1). Na prática, exclui-se o acréscimo do valor do IPI, no que concordamos. Outrossim, produziu-se o Demonstrativo 2 (fls. 109), donde foram excluídas todas as operações que resultaram em diferenças inferiores a R\$ 0,05, restando o valor residual de R\$ 86,93”.

Regularmente intimado para conhecer a Informação Fiscal, o sujeito passivo não se manifestou.

Presente na assentada de julgamento, o representante legal do sujeito passivo LUIS FELIPE VIEIRA RANGEL, OAB/SP 389.264, em palavra de ordem, informou equívoco quanto ao MS nominado na diligência e entendido pela PGE como sem repercussão no caso por ilegitimidade ativa, uma vez que o MS do contribuinte autuado é o de nº 8012644.83.2021.8.05.0001, impetrado 03/02/2021, tramitado junto à 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, portanto antes do julgamento do RE 1287019/DF (24/02/2021).

VOTO

Lavrado em 21/07/2020, o Auto de Infração se compõe de uma infração, conforme foi detalhadamente exposto no relatório acima.

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme recibos e documentos de fls. 15, 16, 17, 113 e 114, bem como do que se depreende das manifestações defensivas, cópia do Auto de Infração e dos papéis de

trabalho indispensáveis ao esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; **b)** na sua lavratura foi cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§ , 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; **c)** o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; **d)** a infração está clara e exaustivamente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (impressos e em mídia CD: fls. 04-14, 109-112); **e)** quando necessárias, diligências foram deferidas; **f)** a infração restou determinada, segura, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Trata-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

A acusação fiscal é de recolhimento a menos de ICMS DIFAL devido à Bahia em operações com mercadorias (vinhos) destinados a consumidor final não contribuinte do imposto situado neste estado, tendo por fundamento a EC 87/15 em conjunto com o Conv. ICMS 93/15 e art. 17 da Lei Estadual 7014/96.

Como detalhadamente exposto no relatório, a Impugnação ao lançamento em juízo de revisão neste órgão administrativo judicante consiste em: **a)** impossibilidade de exigência de ICMS DIFAL em operações de bens destinados a consumidor final não contribuinte do imposto por inexistência de previsão em Lei Complementar, sob argumento de que o Conv. ICMS 93/15 ou Lei Estadual não pode regular a existência do ICMS-DIFAL; **b)** erro na apuração da base de cálculo por duplicidade de IPI.

Na Informação Fiscal subsequente, rebatendo as alegações defensivas as autoridades fiscais, ressaltando que na oportunidade não houve questionamento quanto à duplicidade da inclusão do IPI na BC do ICMS, apontaram que o Acórdão JJF 0197-02/19 julgou procedente o AI 269616.0015/19-0 que lavraram contra o sujeito passivo tendo por objeto a mesma matéria.

Pois bem. Sendo a primeira a questão do item “a” eminentemente de direito com repercussão geral no âmbito administrativo e judicial, para bem encaminhar a solução desta lide, e que no caso do Acórdão 0197-02/19 se noticiou a existência de ação judicial no Mandado de Segurança nº 0580258-29.2017.8.05.0001, tramitado perante a 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA, conforme abaixo, essa 2ª JJF diligenciou o PAF à PGE-PROFIS com o seguinte teor:

PGE-PROFIS

Considerando:

a) *Os argumentos defensivos relativos à impossibilidade de cobrança de ICMS-Difal resultante da EC 87/2015 em face da falta de previsão em Lei Complementar;*

b) *O status quo processual da ação judicial no Mandado de Segurança nº 0580258-29.2017.8.05.0001, tramitado perante a 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA para questionar a exigência do Diferencial de Alíquota do ICMS (“DIFAL”) e Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (FECEP) por este estado, nas operações de venda interestadual de mercadorias a consumidores finais localizados neste estado;*

c) *Que a decisão judicial citada pelo Impugnante (ARE 1237351 RG, Relator MARCO AURÉLIO, (cujo status processual se pode ver nos links <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=455164>, <http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5783568&numeroProcesso=1237351&classeProcesso=ARE&numeroTema=1093#>, <http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=5994076>), ocorreu em data posterior à do Acórdão JJF 0197-02/19, citado pelos Autuantes, pede-se Parecer acerca da sua repercussão neste caso.”*

Por consequência a PGE-PROFIS apresentou o Parecer PGE/2021101092-0 (fls. 89-93-v) acompanhado

do PRECEDENTE DE NÚCLEO PROFIS/NCA Nº 005/2021 (homologado) que acolhendo o parecer citado disciplina a uniformização da orientação jurídica acerca da matéria questionada no âmbito da Administração Pública Estadual:

“PRECEDENTE DE NÚCLEO PROFIS/NCA Nº 005/2021

*Nos termos da nomeação contida no Decreto do Exmo. Sr. Governador do Estado da Bahia, publicado no DOE de 12 de julho de 2019, bem como em face do art. 41, inc. II, da Lei Complementar nº 34, de 06 de fevereiro de 2009, acolhemos o pronunciamento da lavra de Dr. José Augusto Martins Junior exarado nos autos do Processo Administrativo PGE 2021101092-0, ao qual atribuímos a qualidade de **precedente de núcleo**, para os fins do disposto no Decreto nº 11.737/2009, que disciplina a uniformização da orientação jurídica no âmbito da Administração Pública Estadual.*

Consoante afirmado pelo ilustre parecerista na manifestação, ora aprovada, por conduto da decisão lavrada no RE nº 1.287.019/DF, em sede de repercussão geral da questão constitucional, o Supremo Tribunal Federal fixou a seguinte tese para o Tema nº 1.03: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”.

*Neste Cenário, avulta a impossibilidade, no âmbito de julgamento administrativo, sobretudo ante a existência de julgamento pela Corte Constitucional sobre a matéria, de apreciação do mérito trazido pelo autuado quanto à legitimidade da **cobrança do DIFAL nas transferências interestaduais que destinem mercadorias a consumidor final não contribuinte do imposto**.*

Desta forma, considerando que foi estabelecida a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93/2015, de modo que a decisão deve produzir efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos a ADI nº 5.464/DF e, quanto à cláusula primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento da referida ação (2022) – ressalvadas as ações judiciais em curso -, temos que a análise por parte desta PGE/PROFIS deverá se restringir ao exame dos marcos temporais e consequente aplicação da modulação dos efeitos fixados na decisão do STF.

Caberá a esta Procuradoria, portanto, limitar-se a adotar a decisão vinculante perfilhada pela Corte Suprema, com aplicação, inclusive, da modulação então estabelecida.

Por oportuno, registre-se que esta PGE/PROFIS, seguindo o mesmo entendimento aplicado em recentes decisões exaradas pelo TJ/BA, adotou a data do julgamento do RE 1287019/DF, isto é, 24/02/2021, como marco temporal da modulação dos efeitos da decisão em comento, de modo que a declaração de inconstitucionalidade só alcance os casos em que exista ação judicial específica sobre esta matéria ajuizada até aquela data.

Observe-se, porém, que o presente precedente de núcleo poderá sofrer revisão no próximo exercício, considerando a determinação imposta por aquele mesmo RE 1287019/DF, no sentido da imposição de edição de lei complementar específica com vigência a partir de 2022.

À vista do acima exposto, é de se concluir que o entendimento ora externado deve ser aplicado tão somente em relação ao DIFAL incidente nas operações interestaduais que destinem mercadorias a consumidor final não contribuinte do imposto, sendo tal diferencial de alíquota inexistente apenas a partir do exercício de 2022, na hipótese de não edição da lei complementar suscitada pelo STF, estando ressalvada a situação do sujeito passivo beneficiado com ações ajuizadas antes de 24/02/2021.

Neste contexto, em atenção ao princípio da eficiência administrativa, bem como visando preservar a uniformidade da orientação jurídica e, ainda, considerando tratar-se o tema de questão repetitiva e de grande relevância, tenho por bem qualificar o entendimento acima exposto como precedente de núcleo, devendo os Procuradores do Estado que atuam junto ao CONSEF passar a observar a orientação constando do mencionado opinativo em todos os futuros processos que tratem do mesmo tema, dispensada a homologação hierárquica desta chefia”.

No que diz respeito ao Mandado de Segurança nº 0580258-29.2017.8.05.0001, o Parecer PGE/PROFIS nº 2021101092-0 expressa:

“No que concerne o MS nº 0580258-29.2017.8.05.0001, concluímos que o mesmo não interferirá no andamento do presente lançamento, uma vez que o impetrante não concide com o sujeito passivo da autuação (fls. 36/37), sendo, inclusive, uma sociedade empresária de responsabilidade limitada”.

Com relação ao erro de fato na constituição da base de cálculo em face de dupla inclusão do valor do IPI, situação que, além de juntar planilha exemplificativa com o cálculo que entende correto para 20 das notas fiscais objeto de autuação (fls. 50-51), tendo por base dados da Nota Fiscal

008.181.184 (fl. 54-verso), o Impugnante exemplificou seu cálculo e o das Autoridades Fiscais autuantes (fls. 23-24), como detalhado no relatório, duas diligências foram deferidas, sendo a primeira nos seguintes termos:

INFAZ DE ORIGEM - AUTUANTES

Considerando que:

- (i) Como copiaram nas fls. 08-09 (LC 87/96: Art. 13, § 1º), “integram a base de cálculo do imposto...: I – o montante do próprio imposto...; II – o valor correspondente a: a)...bem como **descontos** concedidos sob condição; b)...; c) o valor do IPI...;
- (ii) Para o caso, o Convênio ICMS 93/2015 prevê:

“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’;

...

§ 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:

$ICMS\ origem = BC \times ALQ\ inter$

$ICMS\ destino = [BC \times ALQ\ intra] - ICMS\ origem$

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.

...

§ 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)”.

- (iii) O exemplo do cálculo para tributação, exposto pelo Impugnante na fl. 23 (BC = Valor dos Produtos + IPI – Valor do Desconto), apurando BC no valor de R\$ 13.706,50 aparenta conformidade com a disciplina contida no § 1º da Cláusula segunda do Convênio ICMS 93/2015;
- (iv) No AI anterior citado (Acórdão JJF 0197-02/19) não houve questionamento quanto a duplicidade de inclusão de IPI na base de cálculo, os autuantes deverão:
 - a) Tomando como exemplo a Nota Fiscal 008.181.884, detalhar/explicar o cálculo da exação relativa à NF;
 - b) Considerando a Cláusula segunda do Convênio ICMS 93/2015, atentando, inclusive, para as disposições dos §§ 4º e 5º, explicitar/explicar os cálculos e dados da planilha suporte da exação, cuja amostra impressa consta nas fls. 10-12 e de modo integral na mídia de fl. 14;

- c) *Se constatada a duplicidade de consideração do IPI na base de cálculo do procedimento fiscal, ajustá-lo com produção de novos demonstrativos suportes, inclusive o de débito;*
- d) *Produzir nova Informação Fiscal nos termos do art. 127, § 6º do RPAF;*

Por consequência, mantendo a exação as autoridades fiscais autuantes informaram que os destinatários são consumidores finais e que se cobrou a diferença referente à parte da Bahia, seguindo os parâmetros “previstos na EC 87-15”.

Quanto à questão do IPI, informaram que o contribuinte “admite que incluiu o IPI na sua base de cálculo, isso feito gera um crédito excedente no ICMS de origem prejudicando o estado de destino, assevera que a fiscalização não poderia adicioná-lo novamente – acontece que a fiscalização usou a BC do ICMS normal da origem, como manda a legislação precedente, adicionando o IPI na base de cálculo do ICMS Partilha”.

Aduziram não caber manifestação acerca da formação da BC do ICMS da UF de origem e assim como o IPI foi adicionado, outras despesas, como frete, seguro, etc., também poderiam ser adicionadas e não têm como acessar a composição de preço do remetente. Mesmo que tivessem não lhes caberia adentrar neste aspecto. Afirmaram ter utilizado a BC que lhes foi dada, como prevê a legislação (art. 17 da Lei 7014/96), situação em que, entendem, “o IPI, Frete e demais despesas devem ser acrescidas (fl. 08)”, de modo que a afirmação do contribuinte não procedia.

Também observaram que o Conv. 93/2015 não aprofunda os cálculos da partilha que entendem ficar encarregado à Lei 7014/96, respaldada pela EC 87/15 e a LC 87/96.

Em reforço ao entendimento que manifestam dizem existirem várias decisões do CONSEF, entre as quais os acórdãos JJF 0197-02/19, 0123-03/20 (referendado pela 2ª CJF) e JJF 0023-05/21-VD.

Novamente analisando os autos em pauta suplementar, esta 2ª JJF deferiu nova diligência à INFAZ de origem nos seguintes termos:

“AUTUANTES

- a) *Tendo em vista que: 1) o IPI só não integra a base de cálculo do ICMS quando a operação ocorre entre contribuintes e relativa a produto destinado à comercialização e configurar fato gerador de ambos impostos (LC 87/96: Art. 13, § 2º); 2) a base de cálculo das operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada deve observar o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, qual seja, conter: I - o montante do próprio imposto; 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; c) IPI (art. 13, § 2º);*
- b) *Para efeito de ponderação na formação de convicção dos julgadores, apresentarem demonstrativo suporte da exação calculando o imposto devido à Bahia sob a mesma base de cálculo da UF de origem, integrada do IPI, cujos valores constam das NF-es contidas na EFD fonte para o procedimento fiscal, ou seja, constatando-se que, como no exemplo exposto pelo Impugnante, que o IPI já integra o “v. total da nota”, considerar o mesmo valor para cálculo do imposto devido à Bahia na forma partilhada vigente no período da operação, de modo a excluir a duplicidade do valor do IPI constatada/demonstrada no exemplo relativo à NF nº 8181884;*
- c) *Se for o caso, apresentarem demonstrativo de débito de valor eventualmente devido;*
- d) *Produzirem Informação Fiscal nos termos do art. 127, § 6º do RPAF, acerca da diligência fiscal.*

Cumprida a diligência, mediante entrega de cópia dos novos demonstrativos suportes elaborados, o sujeito passivo deve ser intimado para conhecer o resultado da diligência para, querendo, manifestar-se a respeito no prazo regulamentar de 10 (dez) dias”.

Por consequência, os autuantes aportaram aos autos a Informação Fiscal de fls. 107-108, expressando o seguinte:

“Em atendimento à solicitação, retificamos o demonstrativo original, procedendo à correção da base de cálculo considerada na autuação, atribuindo-lhe valor idêntico àquela utilizada na operação de origem (v. Demonstrativo 1). Na prática, excluiu-se o acréscimo do valor do IPI, no que concordamos. Outrossim, produziu-se o Demonstrativo 2 (fls. 109), donde foram excluídas todas as operações que resultaram em

diferenças inferiores a R\$ 0,05, restando o valor residual de R\$ 86,93 (oitenta e seis reais e noventa e três centavos)”.

O sujeito passivo foi regularmente intimado para conhecer o resultado da diligência e não se manifestou.

Pois bem, considerando que: **a)** conforme explicitado no Parecer PGE/PROFIS nº 2021101092-0 o MS nº 0580258-29.2017.8.05.0001, embora informando não interferir no andamento do presente lançamento para o sujeito passivo se beneficiar da modulação de efeitos acerca do Convênio ICMS 93/2015 contidos nos autos da ADI nº 5.464/DF, na assentada de julgamento o representante legal do sujeito passivo informou equívoco quanto ao MS, pois o da empresa autuada é o de nº 8012644.83.2021.8.05.0001, impetrado 03/02/2021, tramitado junto à 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, portanto antes do julgamento do RE 1287019/DF (24/02/2021); **b)** ao fim e ao cabo deste contraditório administrativo os autores do feito reconheceram que o valor originalmente apurado no procedimento fiscal decorreu de equivocada interpretação da legislação acerca da matéria, especialmente quanto ao erro de fato relativo a nova inserção do valor do IPI na base de cálculo do ICMS DIFAL, uma vez já contemplado no cálculo original do qual o contribuinte autuado recolheu o imposto devido à Bahia; **c)** mesmos dados dos documentos fiscais, retificando o demonstrativo original e procedendo a correção da base de cálculo considerada na autuação, apurou-se valores residuais em face de diferenças matemáticas com relação aos cálculos do contribuinte; **d)** o contribuinte impugnou o AI na forma prevista no art. 123 do RPAF, acolho o ajuste entabulado pelos autores do feito por ocasião da última Informação Fiscal, fruto da diligência em atendimento ao pedido de fls. 101-103, do PAF, mas tenho a infração como insubsistente tendo em vista a modulação dos efeitos da decisão do julgador do STF sobre este caso, tendo em vista que o MS impetrado pelo contribuinte autuado foi anterior à ao julgamento do RE 1287019/DF (24/02/2021).

Pelo exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE**, de ofício, o Auto de Infração nº **298624.0029/20-3** lavrado contra **W2W E-COMERCE DE VINHOS S.A.**

Essa Junta de Julgamento Fiscal recorre de Ofício da presente Decisão para uma das Câmaras deste Conselho de Fazenda Estadual, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/2018.

Sala virtual de Sessões do CONSEF, 18 de julho de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR