

PROCESSO	- A. I. N° 210765.0304/19-0
RECORRENTE	- MRH VEÍCULOS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0170-02/20-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFMT METRO / POSTO FISCAL BENITO GAMA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 14/03/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0067-12/24-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. TRÂNSITO DE MERCADORIAS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. REMESSAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA CONTRIBUINTE NÃO INSCRITO. A Constituição Federal, na redação dada pela EC 87/2015, não diferenciou para fins de incidência do ICMS-DIFAL, o fato de a venda ser ou não presencial. Defeso ao intérprete da norma, proceder a essa diferenciação. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 03/06/2019, exige crédito tributário no valor de R\$ 33.280,00, acrescido da multa, tipificada no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, em razão da constatação da seguinte irregularidade:

Infração 01 - 62.01.02 - *O remetente e ou prestador em outra unidade da Federação, inclusive optante do simples nacional, não efetuou o recolhimento do ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na EC nº 87/15, nas saídas de mercadorias, bens e serviços destinados a consumidor final – contribuinte ou não – localizado neste Estado. Valor: R\$ 33.280,00. Período: 03/06/2019. Enquadramento legal: Art. 2º, IV, § 4º, II; Art. 15 e art. 49-B da Lei 7014/96 c/c art. 99 do ADCT da CF/88, acrescido pela EC 87/2015 e Convênio ICMS 93/15.*

Constou no campo **descrição dos fatos** do A.I.: “Refere-se ao ICMS da partilha conforme o que prevê a Emenda Constitucional 87/2015, Lei 13.373/2015, Convênio 93/2015, Ajuste SINIEF 08/2016 e nota técnica 03/15. Deixou de recolher o ICMS devido nas operações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte de ICMS localizado neste Estado. Bem destinado fisicamente ao Estado da Bahia. DANFE 24414”.

O Auto de Infração está lastreado no “Termo de Apreensão” que se encontra anexado às fls. 07 e 08, na cópia dos DANFES (fls. 10-11) e Demonstrativo de Débito (fl. 06).

O contribuinte autuado é sediado no Estado de São Paulo e o bem apreendido, objeto do lançamento de ofício, é um automóvel 0km Posche Cayenne V6 18/19, Util. Esporte – Chassi WP1AA29Y7KDA24117.

O contribuinte ingressou com impugnação administrativa às fls. 35/49. Foi prestada informação fiscal às fls. 98 a 100 dos autos.

VOTO

Conforme acima relatado, o AI processado exige o valor de R\$ 33.280,00, acusando falta de recolhimento de ICMS em razão de tributação sob alíquota diversa da legalmente prevista com base na EC 87/15, na saída de mercadoria, bem e serviço destinado a consumidor final – contribuinte ou não – localizado na Bahia (Infração 62.01.02).

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 documentos de fl. 08, bem como o teor da manifestação defensiva citando os demonstrativos suportes e a compreensão da acusação fiscal, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; **b)** na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto nos artigos 15, 19, 26, 28, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e § 1º), 41, 42, 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 claramente descrita, corretamente

tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 03-33); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Ressalto tratar-se de 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).

Trata-se, no caso em exame, da venda de um AUTOMÓVEL OKM PORSCHE CAYENNE V6 18/19 UTIL. ESPORTE –CHASSI: WPIAA29Y7KDA24117, cuja operação foi acobertada pelo DANFE nº 224414, emitido em 23/05/2019, com retirada da mercadoria no estabelecimento da empresa autuada, localizado em São Paulo-SP, conforme consta no campo “Informações Complementares”, do referido documento fiscal.

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

A agente autuante, por sua vez, sustenta que a cobrança do imposto deve levar em conta a destinação física da mercadoria como determinante do diferencial de alíquotas nas operações com consumidor final não contribuinte.

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

Pois bem, tal questão, como veremos e que não deveria subsistir, tendo em vista que o objetivo da Emenda Constitucional nº 87/2015 foi sanar a guerra fiscal entre as UFs, considerando o “princípio do destino”, com fulcro no local do efetivo consumo das mercadorias, bens ou serviços, em face da repartição de receita tributária decorrente das operações interestaduais remotas, objetivamente deriva da redação um tanto obscura do texto normativo da citada Emenda Constitucional.

É que, se com uma interpretação básica e literal do texto normativo contido na EC 87/2015 se tem por sanada a repartição de receita decorrente das operações remotas (“e-commerce” e “telemarketing”), há quem entenda ainda por resolver, a incidência de ICMS sobre as vendas presenciais a contribuintes ou não, domiciliados em outra Unidade da Federação para onde a mercadoria, bem ou serviço são efetivamente destinados, consumidos ou utilizados, já que o texto da EC 87/2015 pode comportar diferentes interpretações – como efetivamente ocorreu, por exemplo, com o legislador da Lei do ICMS paulista -, gerando um novo “cabo de guerra” entre as UFs, por força dos distintos domicílios dos sujeitos envolvidos nas operações, como vendedores e adquirentes.

Ora, em caso tal, é de se entender que a EC 87/2015 decorreu de intervenção política dos Estados consumidores, em virtude da diminuição da arrecadação do ICMS derivada, em grande monta, do aumento exponencial do comércio eletrônico. Reivindicação esta, friso e repito, dos estados menos desenvolvidos, consumidores/importadores, frente aos estados mais desenvolvidos/exportadores, onde se concentrava a maior parte da arrecadação de ICMS nas vendas interestaduais destinadas a não contribuintes do imposto, uma vez que a arrecadação das operações quando corretamente tributadas pela alíquota interna e quando destinadas a não contribuinte do ICMS, ficava integralmente nas UFs de origem e, quando incorretamente tributadas pela alíquota interestadual, as UFs de origem, ainda que com prejuízos, posicionavam-se acima das UFs de destino que nada percebia da tributação anterior à EC 87/2015 em qualquer das duas situações.

Assim, é que ante o contexto exposto, a Emenda Constitucional referida incluiu o inciso VII ao § 2º do art. 155, com a seguinte redação:

Art. 155. ...

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

[...] VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual. (grifei)

Então, para o processo interpretativo do dispositivo introduzido, elucide-se o sentido e alcance dos seguintes excertos: 1) “operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final”; e 2) “[...] caberá ao

Estado de localização do destinatário o imposto [...]”.

Para o primeiro excerto, atente-se para a definição do que seja consumidor exposto no art. 2º da Lei Federal nº 8.078/1990, Código de Defesa do Consumidor:

Art. 2º Consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final (grifou-se)

Quanto ao segundo excerto importa reproduzir texto de Francisco Marcondes Sales Diniz e Ronaldo Raimundo Medeiros (EMENDA CONSTITUCIONAL nº 87: um critério jurídico para partilha do ICMS – Revista da ESAT, Vol. I, Ed. 2018, p. 45):

“Quanto à definição do Estado de localização do destinatário final das mercadorias e/ou dos serviços prestados, por bem responder ao quesito, é prudente que se empreenda uma interpretação teleológica e sistemática, considerando os seguintes norteamentos: 1) os mandamentos constitucionais relacionados ao objetivo de mitigação das desigualdades regionais; 2) a efetivação da autonomia dos Estados; 3) e a mitigação da Guerra Fiscal entre os Estados.

No que se refere ao objetivo contido na Constituição Federal que prevê como objetivo do Estado brasileiro a diminuição das desigualdades entre suas diversas regiões, conforme contido no art. 3º, III, da Carta Magna, resta bastante claro que tanto o Poder Legislativo, ao legislar, quanto o Poder Executivo, ao implementar as ações governamentais, quanto o Poder Judiciário, ao julgar as lides, devem inarredavelmente atuar no sentido de conferir efetividade material àquele objetivo constitucional.

Sendo assim, interpretações que não favoreçam à diminuição das desigualdades econômicas e sociais entre as diversas regiões do Estado brasileiro restarão em desconformidade com o mandamento constitucional, devendo ser prontamente afastadas.

Quanto à efetivação material da autonomia dos Estados, deve-se ter em mente que tal autonomia somente se observa se for garantido aos entes federados recursos financeiros suficientes à implementação material dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos e das escolhas políticas de cada Estado, sempre com respaldo no próprio Texto Constitucional”.

Assim, é que diante dessas circunstâncias e acolhendo o princípio do destino final da mercadoria, bem ou serviço como retro delineado, paramentado pelo novo comando constitucional inserto na EC 87/2015, o legislador da Lei baiana do ICMS, através da Lei nº 13.373 de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16, procedeu a seguinte redação:

Lei 7014/96

Art. 2º O ICMS incide sobre:

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

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

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

Art. 15. As alíquotas do ICMS são as seguintes:

...
§ 7º Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadoria, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto, o Estado fará jus à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. (grifos meus)

Ora, diante do exposto e ainda que entenda que, como neste caso, a repartição da receita do ICMS proveniente de operações presenciais envolvendo adquirente/consumidor contribuinte ou não, domiciliado em UF distinta da do estabelecimento vendedor, seja uma matéria bastante polêmica em termos doutrinário e de fundo constitucional, cuja solução “erga omnes” só ocorrerá em foro jurisdicional apropriado, por somar-me ao entendimento proferido pelo Nobre Relator Tolstoi Seara Nolasco ao tratar de igual demanda administrativa no Acórdão JJF nº 0018-05-19, indo mais objetivamente à resolução da presente lide, cabe aqui reproduzi-lo na parte que interessa:

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

alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual”.

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

EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87, DE 16 DE ABRIL DE 2015

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

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

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

“Art. 155.....

.....
§ 2º.....

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

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

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No entanto, alguns Estados entenderam de forma diversa, como é o caso de São Paulo e Santa Catarina. Para a Secretaria de Fazenda estadual dessas unidades federadas, o diferencial de alíquotas não se aplica no caso de compra em outro Estado de forma presencial e com a retirada do produto no balcão. Logo, tratar-se-ia de uma operação interna.

Ora, a Constituição Federal não diferenciou para fins de incidência do ICMS-DIFAL, o fato da venda ser

presencial ou não. Se a norma da lei maior não fez essa distinção não cabe ao intérprete fazê-lo. Conforme foi acertadamente exposto no parecer da Procuradoria do Estado da Bahia, entendimento oposto ao aqui esposado implicaria em inviabilizar o instituto do diferencial de alíquotas, como método de repartição constitucional de receitas.

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

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

Quanto à decisão administrativa acerca do AI 217681.0387/17-1, de 27/12/2017, trazida pelo Impugnante em auxílio à sua tese, cabe as seguintes observações: a) ao revés do nela exposto, como acima reproduzido, a legislação baiana do ICMS prevê, sim, a repartição de receita nas operações interestaduais destinadas a contribuintes ou não, situados no território deste estado; b) dado à competência estadual do ICMS, o fato de a legislação da UF de origem tratar operação tipo a de apreço como interna, não alcança nem influi sobre o presente caso.

Portanto, além de divergir do entendimento nela exposto, ressalto que a decisão monocrática citada proferida não afeta nem vincula a resolução da presente lide administrativa.

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

Inconformados com a decisão de piso, os patronos do sujeito passivo ingressaram com Recurso Voluntário às fls. 123/139, que teceram o seguinte:

Informa, inicialmente, nos **fatos da autuação**, que a Recorrente é pessoa jurídica que tem por objeto a importação, a exportação, o comércio atacadista e a distribuição de automóveis, componentes, peças e acessórios, incluindo a assistência e consultoria técnica, entre outras atividades relacionadas à marca Porsche.

Aduz que, foi surpreendida com a lavratura do auto de infração que visa a cobrança de diferencial de alíquotas do ICMS devido ao Estado do Espírito Santo em razão de venda de um automóvel à adquirente domiciliado neste Estado, além de multa de 60% do valor do imposto cobrado, prevista na alínea "a" do inciso II, do artigo 42 da Lei Estadual (BA) nº 7.014.96.

Assina que na Impugnação, demonstrou a falta de subsunção do fato concreto à hipótese prevista na norma apontada como fundamento do lançamento, uma vez que não houve operação interestadual, mas sim operação interna realizada integralmente no Estado de São Paulo, conforme provas juntadas ao processo, como por exemplo a "Proposta de Compra e venda" e "vistoria do veículo", assinados pelo adquirente presencialmente no estabelecimento vendedor, no momento da tradição da mercadoria. Por essa razão não é cabível a exigência de diferencial de alíquota de ICMS pelo Estado da Bahia, conforme precedente deste mesmo Conselho Estadual proferido nos autos do Auto de Infração nº 217681.0387/17-1, no entanto, a 2ª JJF manteve o Auto de Infração sob o argumento de que, apesar de ter ocorrido a venda presencial no Estado de São Paulo, o destino da mercadoria foi o Estado da Bahia, sendo devido o diferencial de alíquotas.

Esclarece que esse entendimento não merece prosperar, tendo em vista que a operação (fato) não se enquadra na hipótese legal de incidência do imposto exigido (*critério material*), cujo *aspecto temporal* é definido como o momento em que ocorre a saída ou venda da mercadoria do estabelecimento do contribuinte e o *critério espacial* se verifica no local onde ocorre a tradição da mercadoria, independentemente de onde ocorra o uso ou o consumo.

Suscita nulidade da decisão recorrida em razão das contradições verificadas em seus fundamentos. Afirma que comprovou de que não se trata de operação interestadual, mas sim de operação interna, motivo pelo qual não há incidência do diferencial de alíquotas e o Auto de Infração devia ser cancelado.

Disse que apresentou diversos documentos que comprovam que a operação ocorreu inteiramente

no Estado de São Paulo. Os julgadores a quo inclusive concordaram com o argumento e provas trazidas pela Recorrente e afirmaram que de fato a operação ocorreu internamente no Estado de São Paulo. Salienta que a decisão de piso inovou no fundamento jurídico da acusação alegando que a lide da questão seria se a operação interna modificaria ou não a definição do sujeito passivo e ativo da obrigação tributária.

Destaca que a autuação ocorreu sob a acusação de operação interestadual exigindo o diferencial de alíquota. No momento em que o julgador a quo afirma que se trata de operação interna, ou seja, elidindo a acusação fiscal, então o Auto de Infração deveria ter sido cancelado, pois essa era justamente a controvérsia do processo administrativo. E qualquer decisão em contrário acarreta a sua nulidade.

Discorre que em todos os momentos da decisão que nas operações interestaduais incide o diferencial de alíquota de ICMS e essa premissa está correta, realmente nas operações interestaduais incide o DIFAL, entretanto no caso concreto estamos diante de outra operação, a operação interna em que não incide o diferencial de alíquotas, objeto da acusação fiscal, inclusive reconhece que não se trata de operação interestadual, porém conclui de forma equivocada ao afirmar que na operação interna o qual se reflete o caso em discussão há incidência do diferencial de alíquotas de ICM5, conclusão contraditória e sem materialidade que deve ser anulada.

No mérito requer a **improcedência do Auto de Infração em razão da não incidência do diferencial de alíquotas em operação interna ocorrida no âmbito de outro estado: venda presencial**. Salienta que apresentou diversos documentos comprovando que a operação em discussão na realidade era operação interna e por isso não haveria incidência do diferencial de alíquotas, motivo pelo qual a cobrança devia ser cancelada. Completa dizendo que o julgador *a quo* confirma o argumento da Recorrente de que a operação era interna, em que a mercadoria foi retirada da loja da Recorrente em São Paulo e mesmo assim mantém o Auto de Infração com fundamento de operação interestadual.

Reporta sobre a contradição de a decisão ter sido objeto do tópico de nulidade, apenas para argumentar, no mérito ela merece ser reformada pois não há como prevalecer a acusação de diferencial de alíquota em operação interna, o argumento este apresentado pelo julgador de que se aplicaria se a operação fosse de fato interestadual, o que não condiz com o caso concreto. Reitera consignando que a decisão continua com uma análise dos dispositivos previstos pela Lei baiana de que há diferencial de alíquota nas operações interestaduais.

Assinala que o julgador aplica conclusão totalmente contraditória de sua premissa inicial e diferente do previsto na legislação citada anteriormente, distorcendo o entendimento a ponto de criar uma nova hipótese de incidência não prevista em lei, portanto, motivação desprovida de fundamento jurídico, o que também culmina em nulidade da decisão.

Destaca que a hipótese de incidência do ICMS é a circulação de mercadorias, por meio do qual ocorre a transferência de titularidade desta mercadoria de uma pessoa à outra (critério material). Cita ensinamento de Roque Antonio Carrazza.

Verifica-se que o critério material da hipótese de incidência do ICMS é a tradição da mercadoria negociada. Desta forma, conclui-se que o critério espacial e temporal refere-se ao momento e local da tradição da mercadoria.

Observou -se da descrição dos fatos e conforme afirmado na decisão recorrida diversas vezes, a operação em questão decorre de uma venda presencial, ou seja, o adquirente comprou a mercadoria e retirou esta mercadoria no próprio estabelecimento comercial da Recorrente, localizado no Estado de São Paulo.

Nota-se que para fins de hipótese de incidência, pode-se dizer que o critério temporal (momento da entrega da mercadoria) e critério espacial (local da entrega) ocorreram no território de São Paulo, caracterizando clara hipótese de operação interna.

Consigna que, tendo em vista o crescente aumento da comercialização de produtos pela internet, por telefone ou em comércio virtual, a EC nº 87/2015, alterou-se a sistemática de incidência do ICMS nas vendas interestaduais de mercadorias e nas prestações de serviços a consumidores finais, não contribuintes, localizados em outros Estados, justamente pelo fato do momento da tradição da mercadoria (critério temporal) se dar em localização (critério espacial) diversa do estabelecimento comercial que efetuou a venda do bem, conferindo nova redação ao artigo 155, § 2º, VII e VIII da CF/1988.

Transcreveu a Emenda Constitucional no qual estabeleceu no artigo 99 do Ato das Disposições Transitórias a necessidade de serem partilhadas entre os Estados as receitas do imposto auferidas entre os anos de 2015 a 2019. E para atender ao novo comando constitucional, o Estado da Bahia incluiu por meio da Lei Estadual nº 13.373/2015, o § 7º, no artigo 15 da Lei Estadual nº 7.014/1996, que trata do ICMS neste Estado, o qual passou a autorizar a cobrança do montante correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual nas operações que destinem mercadorias, bens e serviços ao consumidor final localizado em território baiano.

Ressalta que, no caso concreto, o veículo em questão foi adquirido pessoalmente pela pessoa física diretamente na loja da Recorrente situada no Estado de São Paulo, razão pela qual se trata de uma venda interna em que o imposto deve ser recolhido integralmente ao Estado de São Paulo mediante a aplicação da alíquota interna. Transcreve o § 3º, do artigo 52 do RICMS do Estado de São Paulo, acrescentado pelo Decreto Estadual (SP) nº 61.744/2015 e se constatou da leitura do dispositivo citado que, suja aplicação é obrigatória pela Recorrente, o imposto deve ser calculado mediante a aplicação da alíquota interna quando a entrega ocorrer em território paulista independentemente do domicílio do adquirente.

Destaca que a Recorrente é contribuinte de ICMS no Estado de São Paulo, local onde possui estabelecimento. Diante disso, a fim de sempre honrar com suas obrigações fiscais, formulou consulta à Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo acerca da necessidade de recolhimento do diferencial de alíquotas do imposto quanto às vendas presenciais para não contribuintes.

Reproduz Resposta à Consulta formulada, a SEFAZ de São Paulo orientou a Recorrente de que fosse adotado o procedimento de operação interna quando ocorresse a venda presencial.

Explica que, o simples fato de o adquirente possuir domicílio em outro Estado não descaracteriza a operação de venda como sendo “interna”. Diz, para que a operação seja considerada interestadual e, aí sim, suscetível da cobrança de diferencial de alíquota, é necessário que o bem tenha sido adquirido por adquirente localizado, no momento da transação comercial, em outro Estado, o que não corresponde ao caso concreto.

Ressalta ainda que a Resposta de Consulta elaborada pela Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo para a Recorrente vincula as partes, tanto a empresa como a Administração Pública, de forma que a Recorrente não poderia adotar procedimento distinto do qual estava obrigada, a saber: o recolhimento integral do ICMS ao Estado de São Paulo quando as operações forem internas, a exemplo das vendas presenciais em comento. Sobre este ponto, reproduz o Regulamento de ICMS do Estado de São Paulo dispõe expressamente em seus artigos 518 e 519.

Sustenta que, não merece prevalecer o Auto de Infração constituído, que deve ser julgado improcedente, na medida em que a Recorrente agiu corretamente, seguindo a orientação da própria administração pública, de forma que qualquer procedimento contrário geraria penalidades para a Recorrente no Estado de São Paulo, onde está estabelecida.

Diz que quanto à interpretação da regra prevista no artigo 155, § 2º, inciso VII da Constituição Federal para exigência do diferencial de alíquotas, no sentido de que o imposto será devido “nas operações e prestações que **destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado**”, a localização do adquirente para fins de cobrança do ICMS deve ser aquela observada no momento da aquisição da mercadoria.

Assevera que nas vendas presenciais, tal como se deu no caso concreto, a localização do adquirente no momento da transação é onde se encontra o estabelecimento comercial, fato que não se confunde com o domicilio do adquirente, situação completamente distinta, tendo em vista que o domicílio representa um lugar estático e localização é uma condição variável de acordo com determinada situação. Este fato é notável, inclusive, na EC nº 87/2015, editada com objetivo de dirimir as controvérsias existentes, justamente em relação às vendas não presenciais, uma vez quem nesta hipótese remetente e adquirente estão localizados, o momento da transação comercial, em Estados distintos.

Conclui que o que importa para definir que a operação é interestadual é a verificação do lugar em que localizado o adquirente no momento da aquisição do bem. No caso concreto, a localização da adquirente no momento da operação não era em outra unidade federada, ao contrário disso, através dos documentos acostados ao processo, conclui-se que a adquirente estava localizada no próprio estabelecimento do remetente, ou seja, em São Paulo, no momento da aquisição da mercadoria.

Esclarece que a interpretação dada em decisão de 1ª Instância é *contraditória* e distorce a hipótese de incidência do ICMS, inclusive a contida na legislação estadual, de forma a exigir o diferencial de alíquotas em operações internas praticadas no âmbito de outro Estado, sem remessa à pessoa domiciliada em outra unidade da federação. Entretanto, exigir o diferencial de alíquotas pelo único critério relativo ao local de uso ou consumo da mercadoria, ainda que a operação tenha ocorrido no âmbito interno de outra UF, além de ilegal, é uma missão impossível de ser fiscalizada pela administração pública, que certamente não vai conseguir controlar todas as aquisições presenciais de mercadorias em outras unidades da federação, o que implicaria em cobrança de diferencial de alíquotas de apenas alguns contribuintes, ferindo gravemente o princípio constitucional da isonomia.

Sustenta que este entendimento não pode prosperar, sendo de rigor a reforma da decisão *a quo* a fim de cancelar integralmente a exigência fiscal, porque fere a própria legislação estadual, que prevê a incidência do diferencial de alíquotas apenas nas operações interestaduais, e cuja responsabilidade pelo recolhimento do imposto é atribuída ao contribuinte remetente das mercadorias - hipótese e condições legais que não ocorreram no caso concreto, em que não houve operação interestadual, sequer "remessa" que pudesse acarretar a atribuição de responsabilidade pelo recolhimento do imposto.

Aponta **decisão administrativa envolvendo o mesmo contribuinte em caso idêntico**. Trata-se do Auto de Infração nº 217681.0387/17-1, julgado improcedente tendo em vista a legislação baiana seria omissa quanto ao critério para cobrança do diferencial de alíquota ser venda presencial ou não e considerando ainda que o Estado de origem (São Paulo) já teria se manifestado acerca do tema de que não incidiria DIFAL nas vendas internas.

Infere que, além de contrariar seus próprios fundamentos novamente, afirmando que o caso em discussão trata de operação interna e que o DIFAL incide em operação interestadual, o julgador afirma que o precedente não afeta nem vincula a presente lide. Esclarece que o precedente afeta sim a presente lide porque trata de mesma acusação com relação ao mesmo contribuinte e caracteriza norma individual e concreta instituída pela Administração Pública do Estado da Bahia a favor da recorrente, chancelando os procedimentos adotados pelo contribuinte, pois tratar de forma diferente fatos idênticos fere o princípio da segurança jurídica, não podendo se admitir uma solução posterior e prejudicial ao contribuinte que já possuía a seu favor uma interpretações completamente oposta, que lhe gerou confiança nos procedimentos adotados.

Pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente nesse caso também, não se admitindo que o Estado retorne sobre seus próprios passos em prejuízo ao contribuinte e à segurança jurídica já estabelecida por ato da Administração Pública.

Acosta outros **entendimentos de outras unidades da Federação sobre venda presencial**. Ilustra na peça recursal decisão da SEFAZ do Rio de Janeiro, consulta da SEFAZ do Paraná, Santa Catarina e Mato Grosso referendando o alegado pelo recorrente pelo cancelamento do Auto de Infração ora discutido, tendo em vista que as vendas presenciais ocorridas no âmbito interno não são sujeitas à incidência do diferencial de alíquotas, o que corresponde à correta interpretação do Texto Constitucional e à aplicação do princípio da segurança jurídica.

Finaliza requerendo o conhecimento e o provimento do presente Recurso, a fim de que seja reformada a decisão o *quo*, reconhecendo-se a improcedência total do lançamento, tendo em vista que não há fundamento jurídico para a exigência de recolhimento do diferencial de alíquotas no caso concreto em exame, cuja operação de venda ocorreu integralmente no âmbito interno do Estado de São Paulo.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo Recorrente (art. 169, I, “b” do RPAF/99), a fim de modificar a decisão de piso, que julgou Procedente em decisão unânime o presente Auto de Infração (Trânsito de Mercadorias), lavrado em 03/06/2019 para exigir ICMS no valor de R\$ 33.280,00 e multa em razão do remetente e ou prestador em outra unidade da Federação, inclusive optante do simples nacional, não efetuou o recolhimento do ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na EC nº 87/15, nas saídas de mercadorias, bens e serviços destinados a consumidor final – contribuinte ou não – localizado neste Estado.

Observo que o presente lançamento trata-se de ICMS da partilha conforme previsão da legislação pátria, sob a Emenda Constitucional nº 87/2015, Lei nº 13.373/2015, Convênio ICMS 93/2015, Ajuste SINIEF 08/2016 e Nota Técnica 03/15. O autuado deixou de recolher o ICMS devido nas operações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte de ICMS localizado neste Estado.

Observo ainda que, o sujeito passivo, ora autuado é sediado no Estado de São Paulo e o bem apreendido, objeto do lançamento de ofício, é um automóvel 0km Porsche Cayenne V6, ano 18/19, Utilitário Esporte – Chassi WP1AA29Y7KDA24117, bem destinado fisicamente ao Estado da Bahia, conforme demonstrado através do Termo de Apreensão, anexado às fls. 07 e 08, nas cópias dos DANFES nºs 24414 de 23.05.2019 e 10279 de 29/03/2019, anexado às fls. 10 a 11) e Demonstrativo de Débito à fl.06.

Verifico, que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, pois os fatos geradores das infrações que compõem o lançamento estão bem determinados, a descrição é clara e os elementos constitutivos do débito tributário estão descritos nos demonstrativos que acompanham o Auto de Infração, dos quais o recorrente recebeu cópia, facilitando, assim, o pleno exercício do direito de defesa.

A recorrente aduz razões de reforma, primeiramente **suscita nulidade da decisão recorrida em razão das contradições verificadas em seus fundamentos**.

Dá análise da alegação de nulidade acima suscitada, verifico que não houve contradições no entendimento da decisão de piso, apenas o nobre relator, fez algumas exposições sobre as diretrizes da aplicação do comando constitucional da EC 87/2015, em relação a legislação baiana do ICMS emanada pela Lei nº 13.373 de 21.09/2015, que assim fundamentou em trechos do seu voto abaixo transcritos:

“Assim, é que diante dessas circunstâncias e acolhendo o princípio do destino final da mercadoria, bem ou serviço como retro delineado, paramentado pelo novo comando constitucional inserto na EC 87/2015, o legislador da Lei baiana do ICMS, através da Lei nº 13.373 de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16.

(...)

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

No entanto, alguns Estados entenderam de forma diversa, como é o caso de São Paulo e Santa Catarina. Para a Secretaria de Fazenda estadual dessas unidades federadas, o diferencial de alíquotas não se aplica no caso de compra em outro Estado de forma presencial e com a retirada do produto no balcão. Logo, tratar-se-ia de uma operação interna.

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

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

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

Neste sentido, comungo do entendimento da decisão de piso, portanto, rejeito a nulidade suscita.

No mérito requer a improcedência do Auto de Infração em razão da não incidência do diferencial de alíquotas em operação interna ocorrida no âmbito de outro estado: venda presencial.

O cerne da questão de mérito na lide foi, a venda presencial ocorrida no Estado de São Paulo para consumidor final não contribuinte do ICMS no Estado da Bahia, com a retirada pelo comprador do bem ou mercadoria no estabelecimento do vendedor, altera ou não a definição do sujeito passivo e do sujeito ativo da obrigação tributária no ICMS-DIFAL estabelecido pela EC 87/2015 e pelo Convênio ICMS 93/2015, portanto, em concurso a incidência de ICMS sobre as vendas presenciais para consumidores de outra Unidade da Federação.

A Emenda Constitucional nº 87/2015 veio para acabar a guerra fiscal, num período em que aumentaram expressivamente as vendas não presenciais, por meio de “e-commerce” e “telemarketing”.

Medida essa, que foi uma reivindicação dos estados menos desenvolvidos, que são consumidores, frente aos maiores centros, onde se concentra boa parte da arrecadação de ICMS nas vendas interestaduais destinadas a não contribuintes do imposto, cujas operações o imposto só era devido para o estado de origem.

Com a nova lei, houve mudança a ser adotada na alíquota de ICMS interestadual, cabendo ao estado do destinatário ficar com “*o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual*”.

Verifica-se com a nova lei implementada pela EC 87/2015, que não houve da parte do legislador a distinção, para fins de incidência do ICMS/DIFAL, das vendas serem presenciais ou não presenciais. Entretanto, o Estado de São Paulo entendeu de forma diversa, como é o caso de São Paulo. A Secretaria de Fazenda dessa unidade federada, entende que o diferencial de alíquotas não se aplica no caso de compra em outro estado de forma presencial e com a retirada do produto no balcão, entendendo de que se trata de uma operação interna e não interestadual.

Para o presente caso, verifica-se que a compra ocorreu em outro estado, de forma presencial, e que a nota fiscal foi emitida pelo vendedor de São Paulo para o comprador não contribuinte do Estado da Bahia. Constata-se nos autos que, a Nota Fiscal de nº 24414, emitida em 23/05/2019, pela autuada para a compradora Karine Andrade Silva Guirra, CPF nº 957.913.295-04, com endereço à Rua Rio Amazonas, 759 H Casa 19, Santa Monica, CEP 44.077.272, Feira de Santana Estado da Bahia.

Como a Constituição Federal, por intermédio da EC nº 87/15, não diferenciou, para fins de incidência do ICMS/DIFAL, o fato de a venda ser presencial ou não, portanto, entendo que a norma emanada da Lei Maior não fez essa distinção.

O ICMS deve ser pago pelo remetente, conforme prescreve o art. 155, § 2º, inc. VIII, alínea “b” da CF/88, com a redação dada pela EC 87/2015, **aplicando-se a alíquota interestadual, cabendo o imposto correspondente ao DIFAL (Diferencial de Alíquotas)**, ao estado onde está localizado o consumidor final, que, neste caso, é a Bahia, levando em consideração a destinação física da mercadoria como determinante do diferencial de alíquotas nas operações com consumidor final não contribuinte.

Neste presente caso, o contribuinte remetente, por não ser inscrito no Cadastro do ICMS baiano, deveria ter efetuado o pagamento do imposto de forma antecipada, via GNRE, antes do início da circulação da mercadoria, conforme prescreve o art. 155, § 2º, inc. VIII, alínea “b” da CF/88, com a redação dada pela EC 87/2015.

Aduz que existe decisão administrativa envolvendo o mesmo contribuinte em caso idêntico. Trata-se do Auto de Infração nº 217681.0387/17-1, julgado improcedente tendo em vista a legislação baiana seria omissa quanto ao critério para cobrança do diferencial de alíquota ser venda presencial ou não e considerando ainda que o Estado de origem (São Paulo) já teria se manifestado acerca do tema de que não incidiria DIFAL nas vendas internas.

Quanto a alegação de que existe **decisão administrativa envolvendo o mesmo contribuinte em caso idêntico**, verifico que esta tese não socorre o recorrente, pois da análise da referida decisão citada, comungo e mantenho o entendimento do relator de primo grau, cujo teor do voto transcrevo abaixo:

“Quanto à decisão administrativa acerca do AI 217681.0387/17-1, de 27/12/2017, trazida pelo Impugnante em auxílio à sua tese, cabe as seguintes observações: a) ao revés do nela exposto, como acima reproduzido, a legislação baiana do ICMS prevê, sim, a repartição de receita nas operações interestaduais destinadas a contribuintes ou não, situados no território deste estado; b) dado à competência estadual do ICMS, o fato de a legislação da UF de origem tratar operação tipo a de apreço como interna, não alcança nem influi sobre o presente caso.”

Portanto, além de divergir do entendimento nela exposto, ressalto que a decisão monocrática citada proferida não afeta nem vincula a resolução da presente lide administrativa”

Em sede recursal, acosta ainda outros **entendimentos de outras unidades da Federação sobre venda presencial**, a exemplo da decisão da SEFAZ do Rio de Janeiro, consulta da SEFAZ do Paraná, Santa Catarina e Mato Grosso referendando o alegado pelo recorrente pelo cancelamento do Auto de Infração ora discutido, tendo em vista que as vendas presenciais ocorridas no âmbito interno não são sujeitas à incidência do diferencial de alíquotas, o que corresponde à correta interpretação do Texto Constitucional e à aplicação do princípio da segurança jurídica.

Quanto aos entendimentos de outras unidades da Federação sobre a venda presencial, verifico que com a nova lei implementada pela EC 87/2015, não houve da parte do legislador a distinção, para fins de incidência do ICMS/DIFAL, das vendas serem presenciais ou não presenciais, portanto **entendo que o ICMS/DIFAL deve ser recolhido pelo remetente, conforme prescreve o art. 155, § 2º, inc. VIII, alínea “b” da CF/88, com a redação dada pela EC 87/2015, aplicando-se a alíquota interestadual, cabendo o imposto correspondente ao DIFAL (Diferencial de Alíquotas), ao estado onde está localizado o consumidor final**. Neste sentido, não prospera a alegação suscitada.

Com fundamento no art. 100, § único do CTN, por ter o autuado agido de acordo com norma regulamentar do Estado de São Paulo, de ofício, decidido pelo afastamento da multa aplicada no lançamento em lide.

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. “

Diante de todo o exposto, concluo pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, e de ofício pelo cancelamento da multa.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 210765.0304/19-0, lavrado contra MRH VEÍCULOS LTDA., devendo ser intimado o recorrente a efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 33.280,00, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de fevereiro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

ANTONIO DIJALMA LEMOS BARRETO - RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS