

PROCESSO - A. I. Nº 269616.0008/22-4
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - JOTUN BRASIL IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE TINTAS LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 6ª JJF nº 0196-06/23-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/04/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0097-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. ICMS PARTILHA. PREVISÃO NA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15. OPERAÇÕES DE VENDAS ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO DESTINADAS A CONSUMIDORES FINAIS NESTE ESTADO. Comprovado ter o sujeito passivo procedido aos cálculos do ICMS partilhado de forma incorreta, eis que a sistemática utilizada pelo fisco está respaldada na legislação, já que a integração à base de cálculo do ICMS incidente na operação, **premissa básica do ICMS**, à alíquota interna prevista na unidade federada de destino, resulta numa base de cálculo única, cujo imposto apurado será objeto da partilha de receitas entre as unidades federadas de destino e de origem. Infração subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado (art. 169, I, “a” do RPAF/99), no qual a JJF julgou Improcedente o presente Auto de Infração, lavrado em 28/01/ 2022 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 264.532,14, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

***Infração 01. 003.002.015.** O remetente e/ou prestador localizado em outra unidade da Federação recolheu a menor o ICMS devido ao estado da Bahia em função da Emenda Constitucional 87/15, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado neste Estado, entre os meses de fevereiro a abril, junho a dezembro de 2017, janeiro a dezembro de 2018, janeiro a dezembro de 2019, janeiro a dezembro de 2020 e janeiro a dezembro de 2021.*

A autuada, por intermédio de seu procurador, constituído através do instrumento de fl. 32, apresentou **impugnação** ao lançamento constante às fls. 18 a 21. Argui não poder prosperar o lançamento, pelo fato de que o novo modelo de cobrança do DIFAL, nas vendas realizadas a consumidores finais de mercadorias ou serviços, foi introduzido na Constituição Federal, por meio da EC nº 87/15, e como desdobramento da mesma, os estados, via CONFAZ, celebraram o Convênio ICMS 93/15, que regulamentou referida cobrança. Destaca que, por parte do STF, em relação à Cláusula segunda, a decisão que teve os seus efeitos modulados para valer a partir do exercício financeiro de 2022.

Observou que o período fiscalizado se encontra sob a égide do Convênio ICMS 93/15, que previa base única para cálculo do valor devido a título de DIFAL, transcrevendo o teor da sua Cláusula segunda, inciso I e § 1º. Alega que o cálculo do DIFAL, quando efetivamente devido nas operações de venda interestadual de mercadorias destinadas a não contribuintes, em relação às operações anteriores ao exercício financeiro de 2022, somente poderia ser realizado considerando base única, tal como disposto no então regramento nacional sobre o tema.

Requer o reconhecimento da presente impugnação, o cancelamento do Auto de Infração e o débito nele apontado, bem como a respectiva multa e juros incidentes, além do reconhecimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário enquanto perdurar a discussão administrativa, tendo em vista a disposição do artigo 151, inciso III do CTN. Acosta documentos que sustentariam sua tese defensiva às fls. 75 a 137.

Informação fiscal prestada por um dos autuantes às fls. 94 a 97. Esclarece terem sido realizados os cálculos conforme previstos na legislação, especialmente a Lei nº 7.014/96, artigo 17, inciso XI, reproduzido. Plota cópia da Nota Fiscal nº 7992, de 01/02/2017, para aduzir que a Lei estadual expressamente informa que o valor da operação no estado de origem se deve acrescer outros valores eventualmente incorridos, razão pela qual não procede a alegação acerca da impossibilidade de utilização de base de cálculo diferente para a apuração do ICMS partilha em vendas a consumidor final. Reitera estar a composição da base de cálculo do ICMS partilha correta, consoante exemplificação, utilizando a mesma Nota Fiscal nº 7992. Indica a existência de várias decisões do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos JF nºs 0129-03/20-VD, 0123-03/20, 0197-02/19, copiando as Ementas de alguns deles. Justifica ser esta a razão para sustentar a procedência total do Auto de Infração, conforme as reiteradas decisões deste órgão julgador acerca da idêntica matéria.

A JF decidiu com o seguinte voto condutor:

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de ICMS.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a suportar o procedimento de fiscalização foi lavrado Termo de Início de Fiscalização, transmitido por meio eletrônico (e-mail), com ciência em 25/01/2022, e leitura pelo contribuinte na mesma data, o que ensejou a resposta da empresa, na pessoa de seu preposto: “Ciente da notificação, pode enviar qual documentação apresentar” (fls. 07 e 08).

As planilhas que suportam a acusação se encontram de forma amostral impressas às fls. 10 e 11 dos autos, bem como na mídia de fl. 12. Já a ciência do lançamento ocorreu na forma do documento de fl. 14, tendo o contribuinte recebido a mesma por via postal em 11/02/2022, com todos os elementos que comprovaram e embasaram o lançamento.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução do percentual de multa por infração, além de indicarem o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é ter abordado aspectos da infração impugnada que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da vasta, precisa e objetiva peça de impugnação.

Inexistem arguições preliminares diretas a serem analisadas, razão pela qual adentro na análise do mérito da autuação, em relação a qual a defesa traz o argumento de ter agido corretamente e em atenção à legislação vigente, ressaltando, inclusive, ter atendido ao quanto orientado pela própria SEFAZ em seu endereço eletrônico, na sessão “perguntas e respostas”.

A respeito da matéria em discussão, a Emenda Constitucional 87/15 trouxe em seu bojo a seguinte determinação:

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

‘Art. 155...

(...)

§ 2º...

(...)

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

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

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto”.

A rigor, esta Emenda Constitucional trouxe como novidades o fato de que anteriormente à sua promulgação, nas operações interestaduais destinadas a consumidores não contribuintes do ICMS, o imposto era devido integralmente ao estado de origem. Após a mesma, o ICMS devido nessas operações e prestações passou a ser partilhado, tendo o estado de origem direito ao imposto correspondente à alíquota interestadual, ao passo que o

estado de destino direito ao imposto correspondente à diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual.

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

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

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

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

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

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

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

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

Todavia, para 2015, a sua aplicação restou prejudicada, diante do fato de a EC 87/15 ter sido publicada apenas em 16 de abril de 2015, quando não mais poderia valer, diante do princípio da anterioridade (artigo 3º).

Já as unidades federadas através do CONFAZ celebraram o Convênio ICMS 93/2015, o qual contém as seguintes disposições:

“Cláusula primeira. Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.

Cláusula segunda. Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea ‘a’ e o calculado na forma da alínea ‘b’;

II - se prestador de serviço:

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea ‘a’ e o calculado na forma da alínea ‘b’.

§ 1º A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do caput é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

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

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

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

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.

§ 2º Considera-se unidade federada de destino do serviço de transporte aquela onde tenha fim a prestação.

§ 3º O recolhimento de que trata a alínea ‘c’ do inciso II do caput não se aplica quando o transporte for

efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem (cláusula CIF - Cost, Insurance and Freight).

§ 4º O adicional de até dois pontos percentuais na alíquota de ICMS aplicável às operações e prestações, nos termos previstos no art. 82, § 1º, do ADCT da Constituição Federal, destinado ao financiamento dos fundos estaduais e distrital de combate à pobreza, é considerado para o cálculo do imposto, conforme disposto na alínea 'a' dos incisos I e II, cujo recolhimento deve observar a legislação da respectiva unidade federada de destino.

§ 5º No cálculo do imposto devido à unidade federada de destino, o remetente deve calcular, separadamente, o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, por meio da aplicação sobre a respectiva base de cálculo de percentual correspondente:

I - à alíquota interna da unidade federada de destino sem considerar o adicional de até 2% (dois por cento);

II - ao adicional de até 2% (dois por cento)".

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

Tal concentração da receita tributária do ICMS somente nos Estados de origem proporcionou a elaboração do denominado "Protocolo 21", pelo qual aqueles estados que se sentiram prejudicados obrigaram um recolhimento adicional de 8% do imposto para as compras em empresas localizadas em outros Estados, o que concorreu para uma discussão judicial.

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

A nova regra estabelecida pela EC 87/15 buscou exatamente simplificar os procedimentos, uma vez ter como objetivo, em razão do crescimento de e-commerce, garantir a distribuição do imposto entre os estados, onde todas saíam ganhando com a comercialização, se buscando uma trégua na denominada "guerra fiscal" travada entre estados consumidores e estados produtores, com melhor repartição de renda tributária.

Em março de 2021 o Supremo Tribunal Federal (STF) ao julgar da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5469 e o Recurso Extraordinário (RE) 1287019, decidiu no sentido de que a cobrança do ICMS sobre o Diferencial de Alíquota (DIFAL), da maneira como introduzida pela Emenda Constitucional 87/2015, pressupunha a edição de Lei Complementar, e que o Convênio ICMS 93/2015 não seria o instrumento adequado a dispor sobre normas gerais de direito tributário, por força da alínea "a" do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal.

Entretanto, houve modulação dos efeitos do julgamento, uma vez que por maioria, prevaleceu entendimento de que, no que dizia respeito à cláusula nona do convênio, que tratava das empresas optantes do Simples Nacional, a produção de efeitos da decisão se daria a partir de fevereiro de 2016, enquanto para as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do convênio, a decisão só produziria efeitos a partir do ano de 2022, ressalvada a hipótese quanto as ações judiciais em curso, para as quais o entendimento seria aplicado assim que publicado o Acórdão.

A motivação para a modulação realizada foi a de que a aplicação imediata da decisão causaria prejuízos aos Estados, ou seja, até 31 de dezembro de 2021 continuou sendo válida a cobrança do DIFAL pelos entes Federados.

São estes os fatos decorridos. Passemos agora a analisar a legislação do estado da Bahia e a sua aplicação no período autuado (2017 a 2021), cerne da argumentação defensiva que assevera ter agido corretamente no cálculo do tributo, diferentemente da posição dos autuantes.

A hipótese de incidência do imposto, está no artigo 4º, incisos XV e XVI, da Lei 7.014/96, na redação vigente entre 01/01/2016 e 30/12/2021:

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

(...)

XV - da entrada ou da utilização, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto;

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

A seu turno, a base de cálculo do ICMS se encontra disposta no artigo 17 da Lei 7.014/96, inciso XI:

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

(...)

XI - nas hipóteses do inciso XV do art. 4º, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem”, sendo tal redação vigente até 31/12/2015.

A partir de 01/10/2016 a 31/12/2021, vigorou tal redação:

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

Por outro lado, o RICMS/12, em seu artigo 449-B, expressamente prevê:

“Art. 449-B. Nas operações e prestações oriundas de outra unidade da Federação que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado no Estado da Bahia, bem como nas mesmas operações e prestações oriundas do Estado da Bahia, devem ser observadas as disposições previstas no Conv. ICMS 93/15”.

Ou seja: a cobrança de tal parcela possui a necessária e devida base legal, não sendo este o fórum adequado para se discutir questões ligadas a constitucionalidade ou não da norma, a se perceber pela dicção do artigo 125, incisos I e III da Lei 3.956/81, que vem a ser o Código Tributário do Estado da Bahia:

“Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

(...)

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior”.

Lembro mais uma vez que o período autuado foi a partir de fevereiro de 2017, a dezembro de 2021. Como se denota nos autos, até mesmo pela afirmativa do contribuinte autuado, este calculou o valor do imposto devido ao estado da Bahia, simplesmente na forma da previsão no Convênio, ao seu entender, correta.

Em verdade, pelo demonstrativo elaborado, bem como pelas considerações acima tecidas, se percebe que os autuantes tomaram como base para a formulação da acusação, a Nota Técnica do ENCAT (NT 2015.003, em sua versão 1.40) que teria validado a adoção de denominada “base de cálculo dupla”, sendo a mesma posteriormente ajustada em versão posterior (NT 2015.003, versão 1.50), que reconheceu a improcedência da adoção de base dupla, por conta da manifestação expressa do CONFAZ através do Convênio citado, retirando a tabela da sistemática de base de cálculo dupla, tendo em vista que o Convênio ICMS 152/2015, alterou o “Convênio 93/15, que dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada”, assim dispondo em suas cláusulas primeira e segunda:

“Cláusula primeira Os dispositivos a seguir indicados do Convênio ICMS 93/15, de 17 de setembro de 2015, passam a vigorar com as seguintes redações:

I - o § 1º da cláusula segunda:

‘§ 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.’;

Cláusula segunda Ficam acrescidos ao Convênio ICMS 93/15, de 17 de setembro de 2015, os seguintes dispositivos:

I - à cláusula segunda:

a) o § 1º-A:

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

ICMS origem = BC x ALQ inter

ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem

Onde:

BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.’;

b) o § 5º:

‘§ 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).

II - a cláusula terceira-A:

‘Cláusula terceira-A As operações de que trata este convênio devem ser acobertadas por Nota Fiscal Eletrônica - NFe, modelo 55, a qual deve conter as informações previstas no Ajuste SINIEF 07/05, de 30 de setembro de 2005.’;

III - à cláusula quarta, os §§ 2º e 3º, passando o parágrafo único a ser renumerado como § 1º:

‘§ 2º O recolhimento do imposto de que trata o inciso II do § 5º da cláusula segunda deve ser feito em documento de arrecadação ou GNRE distintos.’

§ 3º As unidades federadas de destino do bem ou do serviço podem, na forma de sua legislação, disponibilizar aplicativo que calcule o imposto a que se refere a alínea “c” dos incisos I e II da cláusula segunda, devendo o imposto ser recolhido no prazo previsto no § 2º da cláusula quinta.”;

IV - o § 5º à cláusula quinta:

‘§ 5º Na hipótese prevista no § 4º o contribuinte deve recolher o imposto previsto na alínea “c” dos incisos I e II da cláusula segunda no prazo previsto no respectivo convênio ou protocolo que dispõe sobre a substituição tributária’.

V - à cláusula sexta, o parágrafo único:

‘Parágrafo único. As unidades federadas de destino podem dispensar o contribuinte de obrigações acessórias, exceto a emissão de documento fiscal’.

Esta é a regra a ser obedecida para cálculo do imposto devido por partilha ao estado da Bahia.

Diante dos elementos colacionados aos autos, se observa que nas operações que embasaram a autuação, existe determinação clara e específica na legislação para cálculo do ICMS, inclusive à vista da orientação da própria SEFAZ/BA, em seu endereço eletrônico, entendendo ter o contribuinte procedido ao cálculo do imposto devido nas operações de forma correta consoante dispõe o Convênio ICMS 93/15, anteriormente reproduzido. Lastreado em tais elementos, tenho a autuação como insubsistente, e improcedente o Auto de Infração.

A JJF, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, devido ter atingido o valor desonerado conforma a legislação vigente.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Observo que a decisão da 6ª JJF (Acórdão Nº 0196-06/23-VD) desonerou o sujeito passivo do lançamento tributário de R\$ 423.251,42 em valores atualizados à data do julgamento, fl. 114, fato este, que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Contemplando o Recurso de Ofício interposto pela 6ª JJF contra a decisão que julgou Improcedente o Auto de Infração em epígrafe, constata-se que, a desoneração decorreu pela comprovação das alegações apresentadas em sede de impugnação, fls. 18 a 92, alegações estas, que foram contestadas pelos autuantes, no entanto a JJF não compartilhou com entendimento da fiscalização tendo em vista ter o contribuinte efetuado nas operações corretamente o cálculo do imposto devido consoante o que dispõe o Convenio ICMS 93/15.

Verifico que, o presente lançamento, ora recorrido de ofício se deu em razão do sujeito passivo, ter efetuado a menor o recolhimento do ICMS devido ao estado da Bahia, conforme EC 87/15 em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado neste Estado.

Examinando as peças que integram os autos, observo que a Decisão recorrida está perfeita quanto ao seu resultado, não merecendo qualquer modificação no tocante à infração que compõe o Auto de Infração em razão do contribuinte ter apresentado alegações e comprovações que foram acolhidas pela Junta de Julgamento Fiscal.

A Emenda Constitucional nº 87/15, conhecida como a “Emenda do ICMS para o e-commerce”, promoveu mudanças substanciais na forma de recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em operações interestaduais, especialmente no contexto das vendas online. Antes da emenda, a arrecadação do ICMS era integralmente destinada ao estado de origem da mercadoria, resultando em desequilíbrios fiscais entre os estados.

Com a EC 87/15, foi estabelecido um percentual a ser destinado ao estado de destino da

mercadoria, buscando equilibrar a distribuição da arrecadação do ICMS nessas operações, notadamente no comércio eletrônico. A emenda trouxe também a obrigatoriedade do recolhimento do Diferencial de Alíquotas (DIFAL) em operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS, visando proporcionar maior equidade fiscal.

Com a alteração fundamental na sistemática de arrecadação do ICMS proposta pelo art. 2, juntamente o artigo 99 da que tratou da transição forma gradual, em etapas, com percentuais crescentes ao longo dos anos, estabeleceu-se um novo cenário para as operações interestaduais, introduzindo uma lógica de partilha do ICMS que buscava equilibrar a arrecadação entre os estados de origem e destino das mercadorias, considerando a destinação final aos consumidores finais não contribuintes do imposto.

Em 24 de fevereiro de 2021, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou como inconstitucional a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS em operações interestaduais destinadas a não contribuintes do imposto, conforme estabelecido pela Emenda Constitucional (EC) 87/2015. O veredicto foi proferido no julgamento conjunto do Recurso Extraordinário (RE) 1287019, DF, com repercussão geral (Tema 1093), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5469. Nestas instâncias, a legalidade da cobrança foi questionada devido à falta de publicação de uma Lei Complementar que delineasse parâmetros essenciais, como a identificação dos contribuintes obrigados, as normas para compensação do imposto, a fixação da base de cálculo e do local das operações para a cobrança do imposto, e a definição do estabelecimento responsável pelo recolhimento, conforme estipulado no artigo 155, § 2º, XII da Constituição Federal.

Ao debruçar-se sobre os autos, verifico que o contribuinte calculou corretamente e recolheu o valor do imposto (DIFAL) devido (do período autuado entre 02/2017 e 12/2021 ao estado da Bahia conforme rege a previsão no Convênio ICMS 93/15 e o que determina a legislação estadual para o referido cálculo do imposto.

Assim sendo, considerando que o contribuinte efetuou o cálculo do ICMS/DIFAL de acordo com as diretrizes estabelecidas pela SEFAZ/BA, em conformidade com o Convênio ICMS 93/15, é evidente que a legislação foi devidamente observada. Nesse sentido, a autuação se mostra sem fundamentos substanciais, de modo que, respaldo e comungo plenamente com o entendimento da a Decisão recorrida.

Diante de tais considerações, concluo em manter a decisão piso.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

VOTO VENCEDOR

Com a devida *venia*, dirijo da decisão do i. Relator de Não Prover o Recurso de Ofício de manter a Decisão da JJF exarada através do Acórdão 6ª JJF nº 0196-06/23-VD que julgou Improcedente o Auto de Infração, o qual fora lavrado para exigir o imposto no valor de R\$ 264.532,14, acrescido da multa de 60%, sob a acusação de que o contribuinte, ora recorrido, nos períodos de: fevereiro a abril, junho a dezembro de 2017, janeiro a dezembro de 2018, janeiro a dezembro de 2019, janeiro a dezembro de 2020 e janeiro a dezembro de 2021, na condição de remetente e/ou prestador localizado em outra unidade da Federação, recolheu a menor o ICMS devido ao Estado da Bahia em função da Emenda Constitucional nº 87/15, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final **não** contribuinte localizado neste Estado.

A lide é em razão da constituição da base de cálculo, pois conforme se verifica do demonstrativo que fundamenta a autuação, assim como do quanto consignado no voto da JJF, os autuantes adotaram como base para a formulação da acusação a denominada “base de cálculo dupla”, considerando o imposto da diferença de alíquotas por dentro da base de cálculo (*gross-up*), tendo a Decisão recorrida concluído que o contribuinte autuado calculou o valor do imposto devido ao Estado da Bahia na forma correta, prevista no Convênio ICMS 93/15, visto que o **Convênio ICMS 152/2015**, alterou o “*Convênio 93/15, que dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada*”, dispondo na cláusula primeira:

“Cláusula primeira Os dispositivos a seguir indicados do Convênio ICMS 93/15, de 17 de setembro de 2015, passam a vigorar com as seguintes redações:

I - o § 1º da cláusula segunda:

‘§ 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.’;(grifei)

Por sua vez, o disposto no § 1º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, **sempre previu que integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto**. Ademais, o próprio art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i” da Constituição Federal prevê que cabe à lei complementar, dentre outras atribuições, fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, cuja previsão legal à **época dos fatos** (art. 17, XI da Lei nº 7.014/96 - redação dada pela Lei nº 13.373/15, com efeitos de 01/01/16 a 30/12/21) estabelecia que integra a base de cálculo o montante do próprio imposto, **premissa básica do ICMS, independentemente de rubrica**.

Por outro lado, conforme dito na Decisão recorrida, no caso presente de operações e prestações oriundas de outra unidade da Federação que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado no Estado da Bahia, nos termos do art. 449-B do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), devem ser observadas as disposições previstas no Convênio ICMS 93/15, o qual, como não poderia deixar de ser, ao dispor sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, **em momento algum dispõe contrariamente a premissa básica do ICMS de que integra na base de cálculo o montante do próprio imposto**, pois, conforme consta do citado § 1º, da cláusula segunda do Convênio ICMS 93/15, *“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.”*

Assim, em consequência do preceito constitucional de que o montante do imposto integra a base de cálculo do ICMS (art. 155, § 2º, XII, “i” da CF/88), cujo teor foi recepcionado no § 1º, do art. 13 da LC nº 87/96, como também da ressalva retro citada *“... observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87 ...”*, a base de cálculo única e correspondente ao valor da operação ou o preço de serviço, **inevitavelmente**, deverá estar compreendida do total da carga tributária até o consumidor final, conforme cálculo procedido no levantamento fiscal.

Válido registrar que, conforme o Convênio ICMS 93/15, **a base de cálculo é única** e corresponde ao valor da operação, pois, nos termos da sua cláusula segunda, para cálculo da partilha do ICMS devido às unidades de origem e destino, a base de cálculo é com imposto cheio, ou seja, à alíquota interna, **cujo imposto a integra**, para, a partir do ICMS incidente apurado, proceder a partilha, conforme dispositivo a seguir e grifos nossos:

Cláusula segunda Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”;

II - se prestador de serviço:

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”.

§ 1º A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do caput é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

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

ICMS origem = BC x ALQ inter

ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem

Onde:

BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino

Logo, a sistemática utilizada pelo autuante está respaldada na legislação, já que a integração à base de cálculo do ICMS incidente na operação, à alíquota interna prevista na unidade federada de destino, **premissa básica do ICMS**, resulta numa base de cálculo única, cujo imposto apurado será objeto da partilha de receitas entre as unidades federadas de destino e de origem.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício para modificar a Decisão recorrida e restabelecer o crédito tributário, julgando o Auto de Infração PROCEDENTE.

VOTO EM SEPARADO

Conforme apreciado no voto proferido na primeira instância, do Relator em segunda instância (VOTO VENCIDO) e do VOTO VENCEDOR, a exigência refere-se ao recolhimento a menor do ICMS calculado pelo remetente localizado em outra unidade da Federação, relativo à venda direta ao consumidor final situado no Estado da Bahia.

Conforme indicado na defesa inicial (fl. 19) a partilha do ICMS entre as unidades da Federação instituído pela EC 87/15 (Art. 155, § 2º, “b”) cujo Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (Art. 99) estabeleceu partilha entre 20% e 100% no período de 2015 a 2019 e o Convênio ICMS 152/2015 alterou o Convênio ICMS 93/15, indicou na Cláusula primeira, I, § 1º que:

I - o § 1º da cláusula segunda:

‘§ 1º A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do caput é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.’;

...

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

ICMS origem = BC x ALQ inter

ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem

Onde:

BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino

A Lei nº 7.014/1996 prevê no Art. 17, XI que a base de cálculo do imposto é:

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

Portanto, conforme indicado no VOTO DIVERGENTE, o disposto no § 1º, do art. 13 da LC 87/96, prevê que integra a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto.

Na situação presente constato que tomando por exemplo a primeira operação consignada na NFe 7992 emitida 01/02/2017 (fl. 48 da defesa) indicou base de cálculo de R\$ 128,70.

CÁLCULO DA EMPRESA:

A) **ICMS origem = BC x ALQ inter: R\$ 128,70 x 7% = R\$ 9,01**

B) **ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem: R\$ 128,70 x 17% = R\$ 21,90 – 9,01 = R\$ 12,87**

C) **R\$ 12,87 x 60% (partilha do destino em 2017) = R\$ 7,72.**

CÁLCULO DA FISCALIZAÇÃO

D) **ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem: R\$ 128,70 – R\$ 9,01 = R\$ 119,69/0,82 = R\$ 145,96**

E) $R\$ 145,96 \times 18\% = R\$ 26,27 - 9,01 = R\$ 17,26 \times 60\% = \mathbf{R\$ 10,36}$

Valor exigido = R\$ 10,36 (apurado pelo Fisco) – R\$ 7,72 (recolhido pela empresa) = **R\$ 2,64**

Ressalte-se que o cálculo da fiscalização foi efetuado considerando a alíquota interna de 18% vigente a partir de 10/03/2016 após edição da Lei nº 13.461/2015. Tudo indica que a empresa apurou o ICMS destinado ao Estado da Bahia, considerando alíquota interna de 17%.

Pelo exposto, a base de cálculo adotada pela fiscalização considerando o imposto da diferença de alíquotas por dentro da base de cálculo (*gross-up*), foi feita em conformidade com o disposto no Convênio ICMS 152/2015 que alterou o Convênio ICMS 93/15, LC 87/1996 e Lei nº 7.014/1996.

Acompanho a divergência, pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269616.0008/22-4**, lavrado contra **JOTUN BRASIL IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE TINTAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 264.532,14**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO*– Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Marcelo Mattedi e Silva e Eduardo Ramos de Santana*.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Antonio Dijalma Lemos Barreto, Rafael Benjamim Tomé Arruty e Henrique Silva de Oliveira

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de março de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/VOTO SEPARADO

ANTONIO DIJALMA LEMOS BARRETO – RELATOR/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAUJO – VOTO VENCEDOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS