

**PUBLICADO NO DODF Nº 138, DE 25/07/2022, PG 6, 7 E 8.**

## Solução de Consulta nº 14/2022

Processo SEI nº 00040-00006552/2022-04

ICMS. Produto de NCM/SH 3401.11.90 (Sabão). Protocolo ICMS 215/2012. Estabelecimento remetente substituto tributário em relação às operações subsequentes no DF. Alíquota interestadual de 7%. Redução da base de cálculo nas operações internas, prevista na Lei nº 6.421/2019. Carga tributária efetiva interna de 7%. Aplicação da MVA original na base de cálculo do ICMS-ST. Devido o estorno do crédito tributário de origem na mesma proporção da redução da base de cálculo.

## I - Relatório

1. Pessoa jurídica de direito privado, estabelecida no São Bernardo do Campo - SP, apresentou Consulta abrangendo Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, regulamentado neste território pelo Decreto nº 18.955, de 22 de dezembro de 1997 - RICMS.

2. Relata o Consulente que comercializa produtos de higiene pessoal com NCM/SH sob o código 3401.11.90 (sabões), os quais estão submetidos ao regime de substituição tributária do ICMS (ICMS-ST) no Distrito Federal, em relação às operações subsequentes, consoante o Item 38, do Caderno I do Anexo IV do RICMS e o Protocolo ICMS nº 215/2012.

3. Acrescenta que, no cálculo do ICMS-ST, o §3º do art. 321-H do RICMS determina a aplicação de percentual referente à Margem de Valor Agregado - MVA na base de cálculo do imposto, aduzindo que, caso a alíquota interna ou a carga tributária efetiva interna seja maior que a alíquota interestadual, a MVA precisa ser ajustada, utilizando-se a fórmula definida na norma.

4. Aponta que a Lei nº 6.968/2021 alterou a Lei nº 6.421/2019 estipulando a redução de base de cálculo nas operações internas com os sabões, de modo que a carga tributária efetiva passou a ser de 7%, igualando-se à alíquota interestadual das operações cujas saídas ocorrem no Estado de São Paulo e as entradas no Distrito Federal.

5. Por esse motivo, sustenta que não há que se falar em incidência da MVA ajustada, mas sim da MVA-ST original.

6. Junto a isso, defende que, embora a Lei nº 6.421/2019 condicione a fruição do benefício de redução de base de cálculo ao estorno proporcional do crédito relativo à entrada da mercadoria no estabelecimento, como tanto na operação interestadual, quanto na subsequente operação interna, a carga tributária efetiva é de 7%, resta afastada a exigência do estorno.

7. Diante disso, apresenta os questionamentos abaixo transcritos, *ipsis litteris*:

Está correto o entendimento de que a CONSULENTE, estabelecida no Estado de São Paulo, ao promover saídas interestaduais de "SABÕES - NCM/SH 3401.11.90" destinadas a contribuinte situado no Distrito Federal para posterior comercialização, deve:

1. Aplicar a "MVA-ST ORIGINAL" para obter a base de cálculo do imposto a ser retido por substituição tributária, conforme previsão do § 3º do artigo 321-H do RICMS/DF ("ALQ INTRA" igual à "ALQ INTER"), atualmente prevista no subitem 16.0 do Item 38 do Caderno I do Anexo IV do RICMS/DF? I.1. Está correto o entendimento de que a "MVA-ST ORIGINAL" aplicável nesta operação é de 16,29%?

1.2. Caso não seja esse o entendimento, qual é a MVA a ser aplicada na operação interestadual em comento?

2. Efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS ST, considerando no cálculo do imposto a ser retido, a redução da base de cálculo, de forma que a carga tributária efetiva final resulte no percentual de 7%?

2.1. Ao efetuar o cálculo do imposto a ser retido a título de ICMS ST, está correto o entendimento de que a carga final de 7% não deve ser calculada diretamente sobre o valor total da operação, tal como se alíquota fosse, por inexistir previsão legal nesse sentido, devendo ser promovida a aplicação da alíquota de 18% (regular) em relação a base de cálculo reduzida em 61,11%?

3. Desconsiderar a regra de estorno proporcional do crédito relativo à entrada, prevista no artigo 3º da Lei nº 6.421/2019, tendo em vista que o percentual de redução de base de cálculo atribui carga tributária interna efetiva em percentual idêntico à alíquota aplicada na operação interestadual ora considerada (ou seja, 7%/7%)?

3.1. A redução prevista no artigo 3º da Lei nº 6.421/2019, em não sendo correto o entendimento do aproveitamento de crédito de 7% destacado na origem, qual seria o percentual do crédito apropriado para essa operação para fins do cálculo de ICMS ST?

## II – Análise

8. Em análise de recebimento da Consulta, a Gerência de Programação Fiscal - GEPRO, subordinada ao Centro de Gestão de Malha e Programação Fiscal - CEMPRO, atestou que o Consulente não se encontrava sob ação fiscal (Documento SEI nº 80512525). Todavia, tendo-se em vista o início da fase de análise do mérito da matéria arguida, cabe à Gerência de Esclarecimento de Normas (GEESC) a análise da (in)admissibilidade da Consulta Tributária, mormente em atenção ao disposto no inciso IV do art. 56 da Lei ordinária distrital nº 4.567/2011, cuja análise não cabe àquele órgão.

9. Inicialmente, registra-se que a análise da matéria consultada está plenamente vinculada à legislação tributária.

10. A questão envolve pedido de posicionamento fiscal da Gerência de Esclarecimento de Normas, desta subsecretaria, quanto à aplicabilidade do art. 321-H do Decreto nº 18.955, de 22 de dezembro de 1997 - RICMS e da Lei nº 6.421/2019 no cálculo do ICMS-ST, em se tratando de operações interestaduais com produtos classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado de Codificação de Mercadoria - NCM/SH sob o código 3401.11.90.

11. As operações em análise estão albergadas pelo Protocolo ICMS 215/2012, firmado entre o Estado de São Paulo e o Distrito Federal, que atribui ao estabelecimento remetente a condição de substituto tributário em relação às operações subsequentes, nas operações interestaduais com produtos de higiene pessoal com destino ao Distrito Federal.

12. A base de cálculo do ICMS-ST é estipulada pela aplicação de Margem de Valor Agregado – MVA ao valor da operação, conforme a previsão do Protocolo ICMS 215/2012, recepcionada no inciso III do art. 321-H do RICMS, reproduzido abaixo:

Art. 321-H. A base de cálculo do imposto é a prevista neste capítulo e observará:

III - preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) estabelecido na legislação do Distrito Federal ou prevista em convênio e protocolo, para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária, observado o disposto nos §§ 3º, 4º, 6º e 7º.

§ 3º Nas operações interestaduais com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de MVA, esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula "MVA ajustada =  $\{[(1 + MVA-ST \text{ original}) \times (1 - ALQ \text{ inter}) / (1 - ALQ \text{ intra})] - 1\} \times 100$ ", onde:

I - "MVA ajustada" é o percentual correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;

II - "MVA-ST original" é o coeficiente correspondente à margem de valor agregado estabelecida na legislação do Distrito Federal ou previsto nos respectivos convênios e protocolos;

III - "ALQ inter" é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

IV - "ALQ intra" é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto no Distrito Federal. (g.n.)

13. Depreende-se do §3º acima que o ajuste da MVA-ST original é devido na hipótese da alíquota interna ou do percentual de carga tributária efetiva interna ser superior à alíquota interestadual.

14. Explica-se: em se tratando de mercadorias de mesmo valor, sujeitas ao regime de substituição tributária "para frente", via de regra, o valor do ICMS próprio, quando o remetente é estabelecido em outra unidade federativa, será inferior ao valor do outro ICMS próprio, caso se trate de uma operação interna. Isso porque, salvo as exceções normativas, a alíquota interestadual do ICMS é inferior à alíquota ou à carga tributária efetiva internas. Como o ICMS integra a sua própria base de cálculo, o preço de partida para o cálculo do ICMS-ST será menor se a operação antecedente for interestadual. Nesse sentido, a aplicação da MVA-ST ajustada corrigirá esta diferença para que, independentemente da procedência da mercadoria, ocorra a equivalência entre as bases de cálculo do ICMS-ST e, por conseguinte, sejam apurados valores iguais de ICMS-ST, reequilibrando a tributação da cadeia.

15. Nas saídas interestaduais cujo remetente é estabelecido no Estado de São Paulo e o destinatário no Distrito Federal, a alíquota do ICMS incidente é de 7%.

16. O Convênio ICMS 128/1994, celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, autorizou as Unidades Federativas a instituírem carga tributária mínima de 7% do ICMS nas operações internas de mercadorias integrantes da cesta básica.

17. Tal benefício foi internalizado no Distrito Federal pela Lei nº 6.421/2019 que reduziu a base de cálculo do ICMS nas saídas internas, tornando a carga tributária efetiva de 7%. Posteriormente, a Lei nº 6.968/2021 acrescentou os sabões (NCM 3401.11.90) no rol de produtos beneficiados, como se verifica na transcrição abaixo:

Art. 2º Fica reduzida a base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária efetiva seja de 7% nas operações internas com os produtos a seguir relacionados, inseridos nas respectivas classificações da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM:

(...)

VIII - sabões - NCM: 3401.11.90; (g.n.)

18. No caso em análise, na operação própria do Consulente (saída interestadual), incidirá a alíquota de 7%, coincidindo com a carga tributária efetiva da operação subsequente submetida à substituição tributária que também é de 7%. Dessa forma, nos termos do inciso III do §3º do art. 321-H, a "ALQ intra" será igual a "ALQ inter", afastando a necessidade de ajuste da MVA-ST no cálculo do ICMS-ST.

19. Logo, o Consulente estabelecido no Estado de São Paulo, ao promover saída interestadual de sabão com destino ao Distrito Federal, deverá utilizar a "MVA-ST original", definida no Item 38 do Caderno I do Anexo IV do RICMS, qual seja, 16,29%:

Produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos, conforme especificado na tabela abaixo, em operações oriundas dos estados de São Paulo, Rio Grande do Sul e Minas e destinadas a contribuinte situado no Distrito Federal, bem como em operações internas:

ITEM	CEST	NCM/SH	DESCRIÇÃO

16.0	20.034.00	3401.11.90	Sabões de tocado em barras, pedaços ou figuras moldados
------	-----------	------------	--

20. Frisa-se que os valores de "MVA-ST Interestadual", contidos na tabela acima, já estão ajustados, traduzindo-se que 31,89% corresponde ao emprego da fórmula do §3º do III do art. 321-H no percentual da MVA-ST original/interna de 16,29%.

21. Posto isso, passemos à análise do valor do crédito de ICMS passível de compensação no cálculo do ICMS-ST. Para tanto, convém reproduzir a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 128/94 que tratou da redução da base de cálculo do ICMS:

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica.

§ 1º Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a não exigir a anulação proporcional do crédito prevista no inciso II do artigo 32 do Anexo Único do [Convênio ICM 66/88](#), de 14 de dezembro de 1988, nas operações de que trata o caput desta cláusula.

§ 2º A fruição do benefício de que trata este Convênio fica condicionada ao cumprimento, pelos contribuintes, das obrigações instituídas pela legislação de cada unidade federada.

22. Nota-se que o §1º autorizou as Unidades Federativas que adotarem a redução da base de cálculo do ICMS a não exigir o estorno proporcional do crédito, sendo possível afirmar, portanto, que, na ausência de disposição normativa em sentido contrário, o estorno proporcional é a regra.

23. Junto a isso, o §2º condicionou o proveito desse beneplácito fiscal ao cumprimento das obrigações definidas na legislação das Unidades Federadas.

24. Lembramos que a Lei nº 6.421/2019 indica que, para fazer jus à redução da base de cálculo, o contribuinte precisa efetuar o estorno proporcional dos créditos tributários oriundos da entrada do produto, ao passo que este deve ser calculado nos moldes determinados pela legislação tributária. Vejamos:

Art. 3º A fruição da redução de base de cálculo prevista nos arts. 1º e 2º fica condicionada ao estorno proporcional do crédito relativo à entrada da mercadoria no estabelecimento, na mesma proporção da referida redução de base cálculo. (g.n.)

Parágrafo único. O valor do crédito do imposto a ser estornado é calculado conforme dispõe a legislação tributária.

25. Observa-se que, ao regulamentar o benefício fiscal permitido pelo Convênio ICMS 128/94, a legislação do Distrito Federal não previu a manutenção integral do crédito, isto é, não efetivou a autorização dada pelo CONFAZ. Ao contrário, no caput do art. 3º da Lei 6.421/2019, consta previsão expressa de estorno proporcional do crédito na mesma proporção da redução da base de cálculo, reforçando a conclusão de que ele é obrigatório.

26. Diante disso, resta evidenciado que não possui subsídio legal o entendimento do Consulente de que inexistente crédito a ser estornado em virtude da correspondência entre a alíquota do ICMS próprio e o percentual da carga tributária efetiva da operação subsequente objeto de ST.

27. Sobre o cálculo do montante a ser estornado, da leitura do inciso V do art. 60 do RICMS extrai-se que o estorno será proporcional à redução da base de cálculo, em harmonia com o caput do art. 3º da Lei nº 6.421/2019:

Art. 60. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, sempre que o serviço recebido ou o bem ou mercadoria entrada no estabelecimento vier a ser:

V – objeto de operação ou prestação subsequente beneficiada com redução de base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução, salvo expressa disposição em contrário da legislação; (g.n.)

28. Assim, na situação em exame, pode haver creditamento do ICMS, oriundo da operação de transferência interestadual, tão-somente do valor proporcional à redução da base de cálculo aplicada na operação interna, sendo obrigatório o estorno do excesso, em obediência ao art. 3º da Lei nº 6.421/2019 e ao inciso V do art. 60 do RICMS.

29. Para realizar a redução da base de cálculo, em vista de transformar a carga tributária efetiva de 18% (alíquota interna do sabão) em 7%, deve ser feita a redução em 61,11%, traduzindo-se em efetivos 38,89% do seu valor original:

Redução da base de cálculo:  $100\% - (7\%/18\%) = 61,11\%$

% da redução da base de cálculo: 38,89%

30. Considerando, hipoteticamente, R\$ 100,00 como o valor da operação, apura-se a base de cálculo da substituição tributária da seguinte maneira:

Base de Cálculo da ST: (Valor da op. x (1 + MVA original)) x % da redução da base de cálculo

Base de Cálculo da ST:  $(100 \times 1,1629) \times 38,89\%$

Base de Cálculo da ST: R\$ 116,29 x 38,89%

Base de Cálculo da ST: R\$ 45,23

31. Com a incidência da alíquota interna de 18%, tem-se o valor da substituição tributária (antes da compensação):

ST: R\$ 45,23 x 18% = R\$ 8,14

32. Por sua vez, o ICMS próprio, referente à operação interestadual de origem em São Paulo com destino ao Distrito Federal, é calculado pela fórmula abaixo:

ICMS próprio: valor da op. x ALQ interestadual

ICMS próprio: R\$ 100 x 7% = R\$ 7,00

33. Com o intuito de apurar o crédito tributário a ser contabilizado a título de imposto pago pela operação própria, faz-se necessário proceder o estorno proporcional à redução da base de cálculo. Segue a conta a ser efetuada:

Crédito a ser compensado: ICMS próprio x % da redução da base de cálculo

Crédito a ser compensado: R\$ 7,00 x 38,89% = R\$ 2,72

34. Por fim, encontra-se o valor a ser recolhido de ICMS-ST:

ICMS-ST: R\$ 8,14 – R\$ 2,72 = R\$ 5,42

35. Pelo exposto, o Consulente, nas operações com produtos de NCM/SH 3401.11.90, deve: (i) aplicar a “MVA-ST Original”, a fim de obter a base de cálculo do ICMS a ser retido por substituição tributária; (ii) efetuar o pagamento e a retenção do ICMS incidente nas operações próprias e subsequentes a serem realizadas no Distrito Federal, sendo que, no valor a ser retido, inicialmente, deve reduzir a base de cálculo, tornando-a 38,89% de seu valor original, e, em seguida, aplicar a alíquota de 18%, de forma que a carga tributária efetiva corresponda a 7%; (iii) estornar, do ICMS próprio destacado, valor proporcional à redução da base de cálculo, isto é, do valor destacado poderá se apropriar apenas de 38,89%.

### III – Conclusão

36. Em atenção às indagações apresentadas pelo Consulente, informa-se que:

(1) Sim. O Consulente deve aplicar a "MVA-ST original", prevista no Subitem 16.0 do Item 38 do Caderno I do Anexo IV do RICMS/DF, para obter a base de cálculo do imposto a ser recolhido e retido por substituição tributária.

(1.1) Sim. A MVA-ST aplicável à situação narrada pelo Consulente é 16,29%.

(1.2) Prejudicada.

(2) Sim. O Consulente deve proceder a retenção do ICMS-ST, considerando a redução da base de cálculo de forma que a carga tributária efetiva resulte no percentual de 7%.

(2.1) Sim. O procedimento correto a ser adotado, no cálculo do ICMS-ST, é, primeiramente, reduzir a base de cálculo em 16,11% e, na sequência, aplicar a alíquota de 18%, a fim de que a carga tributária efetiva seja de 7%.

(3) Não. Na apuração do ICMS-ST é imprescindível que seja feito o estorno proporcional do crédito relativo à entrada da mercadoria, em observância aos ditames do art. 3º da Lei nº 6.421/2019.

(3.1) O percentual de crédito a ser apropriado corresponde a 38,89% do crédito destacado na origem.

37. A presente Consulta é eficaz, nos termos do disposto art. 80 do Decreto nº 33.269, de 18 de outubro de 2011 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF), aplicando-se a esta o disposto no inciso III do art. 81 e caput do art. 82, ambos do PAF.

À consideração superior;

Brasília-DF, 22 de julho de 2022.

Luísa Matta Machado Fernandes Souza

Auditora Fiscal da Receita do DF

Matr. 280.401-8

De acordo.

Encaminhamos à análise desta Coordenação o Parecer supra.

Brasília-DF, 22 de julho de 2022.

Zenóbio Farias Braga Sobrinho

Gerência de Esclarecimento de Normas

Gerente

Aprovo o Parecer supra e assim decido, nos termos do que dispõe a alínea a do inciso I do art. 1º da Ordem de Serviço SUREC nº 1, de 10 de janeiro de 2018 (Diário Oficial do Distrito Federal nº 8, de 11 de janeiro de 2018, pp. 5 e 6).

A presente decisão será publicada no DODF e terá eficácia normativa após seu trânsito em julgado.

Saliente-se que, independentemente de comunicação formal ao Consulente e aos demais sujeitos passivos, as considerações, os entendimentos e as respostas definitivas ofertadas ao presente caso poderão ser modificados a qualquer tempo, em decorrência de alteração na legislação superveniente.

Esclareço que o Consulente poderá recorrer da presente decisão ao Senhor Secretário de Estado de Economia no prazo de trinta dias, contado de sua publicação no DODF, conforme dispõe o art. 78, II, combinado com o caput do art. 79 do Decreto nº 33.269, de 18 de outubro de 2011.

Encaminhe-se para publicação, nos termos do inciso III do artigo 89 do Decreto nº 35.565, de 25 de junho de 2014.

Brasília-DF, 22 de julho de 2022.

Sebastião Melchior Pinheiro

Coordenação de Tributação

Coordenador