

A. I. Nº - 210425.0002/11-6
AUTUADO - A.N.A. EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.
AUTUANTE - JESNER ANDRADE BARBOSA
ORIGEM - IFMT - DAT/METRO
INTERNET - 02/10/2013

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0217-04/13

EMENTA: ICMS. IMPORTAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Nas operações cujo valor não se acha integrado do ICMS, a base de cálculo do imposto é a integrada do imposto calculado à alíquota incidente sobre a operação normal, além das despesas financeiras incidentes pagas pelo Importador. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 14/07/2011, reclama o ICMS no valor de R\$ 13.213,35, acrescido de multa de 60%, sob acusação de recolhimento a menor decorrente de erro na determinação da base de cálculo.

O autuado impugna o lançamento às fls. 50 a 52. Embora admitindo a infração por falta de inclusão de despesas no cômputo da base de cálculo, discorda da aplicação do fator de divisão do ICMS de 0,73, indicando uma carga tributária de 27%.

Concorda que o ICMS compõe a sua própria base de cálculo, mas entende que a forma de cálculo adotada pelo autuante se aplica apenas quando a legislação estipular percentuais de redução da base de cálculo, porque se levará em conta a alíquota (100% - alíquota) e, somente depois se reduzirá a base de cálculo do ICMS para se aplicar a respectiva alíquota do produto importado. Para tanto, exemplifica as operações com SIM CARD (RICMS: art. 87, XXV).

Explica que o dispositivo prevê redução de base de cálculo em 29,41%. Assim, para a aplicação do fator de divisão, deverá ser observada a alíquota interna de 17% e a redução de 29,41% (100%-17%), logo, seu fator de divisão seria “0,93” (?) sobre o valor da operação, deduzido em 29,41%, multiplicado por 17%.

Entretanto, diz que a doutrina informa que “*quando houver a determinação de carga tributária (que é o resultado da aplicação da alíquota sobre uma base de cálculo reduzida), o cálculo “por dentro” do ICMS deverá ser efetuado a partir da base de cálculo “por fora”, dividida pelo fator (100% - carga tributária) e multiplicada pela carga tributária*”. (Ashikaga, Carlos Eduardo Garcia, *Análise da Tributação na Importação e Exportação*, 5ª Ed. SP, Aduaneiras, 2009, p.56).

Fala que, no caso impugnado, o dispositivo legal expressamente não prevê percentual de redução de base de cálculo para operações com vinho da posição NCM 2204, mas apenas uma carga tributária de 12%. Salienta que aplica o termo de acordo previsto no art. 3º-F, do Decreto nº 7799/00, que transcreve.

Assim, entende dever ser utilizado o fator de divisão de 0,88 (100% - 12%), em face da previsão legal da legislação de uma carga tributária de 12%. Desse modo, deverá se ter como base o valor das mercadorias constante dos Anexos A e B do Auto de Infração, respectivamente, R\$ 86.558,54 e R\$ 189.593,40, para recalcular o imposto devido, conforme demonstrativo que anexa à Defesa e, para o fundo de pobreza, deverá ser aplicada a fórmula: valor do imposto, dividido pela alíquota de 27% e sobre este, os 2%, conforme planilha que também anexa.

Pede que o AI seja julgado parcialmente improcedente e que o seu cálculo seja levado em conta.

O autuante presta informação fiscal às fls. 58 a 67. Informa que a mercadoria foi desembaraçada no Porto de Santos e o Importador (autuado) recolheu a favor da Bahia o ICMS normal de R\$ 35.276,38 e de ICMS ST o valor de R\$ 10.095,39, totalizando R\$ 45.371,77.

Entretanto, infringindo os art. 58 a 68 do RICMS-BA, laborou em equívoco na determinação da base de cálculo do ICMS devido. Informa que em face da indicação da alíquota de 12% nos DANFE's 000.9252 e 000.9232 de 02/06/2011 procedentes de São Paulo e apresentados, reteve a mercadoria para averiguação no Posto Fiscal Honorato Viana e, de logo, observou que o contribuinte não submeteu a operação ao Fisco da Bahia para verificar previamente o ICMS devido.

Além da incorreta inclusão do ICMS na base de cálculo do imposto, constatou outras irregularidades na composição da base de cálculo prevista no art. 58, I, do RICMS-BA, quais sejam: despesas aduaneiras como: acréscimos em reais registrados no campo "dados complementares" das DI's, despesas com armazenagem, bem como o adicional para renovação da marinha mercante (AFRMM).

Resume as alegações defensivas e diz que a EC nº 33/2001 alterou a CF no art. 155, XII, "i" para estipular que cabe a LC fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação de bem, mercadoria ou serviço. Portanto, o conceito de que o ICMS calculado "por dentro" antes autorizado nas operações internas e interestaduais estendeu-se às operações de comércio exterior. Então, a base de cálculo do ICMS leva em conta o preço líquido da mercadoria acrescido do imposto calculado pela respectiva alíquota. Assim, mesmo nas operações isentas é preciso embutir o ICMS na sua BC, já que a isenção é uma renúncia fiscal e não obriga, necessariamente, a sua exclusão na composição do preço.

Expõe que na formação do preço de venda, além do lucro, se inclui os custos de produção somados aos encargos incorridos, sejam tributários, trabalhistas, operacionais, etc.

Fala que o cálculo para inclusão do ICMS na BC utiliza recurso matemático representado pela expressão $(1 - i)$, também chamado "fator de tributação", onde "1" corresponde a 100% do preço pago e "i" à alíquota incidente. O valor da mercadoria dividido pelo resultado da expressão $(1 - i)$ corresponde ao valor total da NF com o imposto incluído, aliás, como o próprio Impugnante concorda, embora alegue tratamento diferenciado para os casos em que a redução está expressa em termos de limitação da carga tributária, referenciando-se ao art. 3º-F do Decreto nº 7799/2000.

Chama atenção para o fato de que o dispositivo do Decreto nº 7799/2000 citado, já sofreu sete alterações e até abril de 2009 referia-se de forma explícita que *"a base de cálculo poderá ser reduzida em 55,55%, de forma que a carga do ICMS corresponda a 12%"*.

Transcreve o art. 87, XXXIII do RICMS-BA que trata de redução da base de cálculo similar para operações internas com bebidas alcoólicas e diz que a alteração no texto discutido (retirada do percentual da redução) não modifica seu sentido, muito menos visa abrir precedente para beneficiar importadores atacadistas de vinhos da posição NCM 2204 pela simples razão que, em termos matemáticos, reduzir em 55,55% a base de cálculo cuja alíquota seja 27% é o mesmo que limitar a carga tributária em 12%, pois a citação do percentual da carga tributária serve apenas como parâmetro à determinação do percentual de redução da BC a ser utilizado como referencial de obtenção da BC reduzida ou, simplesmente, o valor do ICMS reduzido como, para o caso, exemplifica com a expressão $[1 - (12\% / 27\%)] \times 100 = 55,55\%$. Aduz que essa é a fórmula usada para qualquer especificação de carga tributária via redução de BC, bastando, para tanto, substituir na expressão a carga tributária pretendida e respectiva alíquota incidente na operação.

Seguindo, informa que tal fórmula se aplica a todos os casos de redução de BC, bem como concessão de créditos presumidos legalmente previstos, a exemplo das contidas no art. 87, VIII, XIV, XXI, XXIV, Convênio ICMS 39/93, esclarecendo tomar-se de partida a BC integralmente considerada.

Entende que ao submeter à consideração desta Corte uma forma de cálculo em que substitui a alíquota incidente pelo percentual de carga tributária concedida a título de renúncia fiscal, o

Impugnante pretende utilizar-se de benefício fiscal maior do que lhe é permitido. Primeiro, com a inclusão do ICMS pelo fator 0,88 (100% - 12%) e, segundo, aplicando o percentual de 12% sobre o resultado obtido, contemplando, dessa maneira, a redução da alíquota e não a redução da base de cálculo, se permitindo usufruir da concessão tributária por duas vezes, quando apenas faz jus ao benefício da redução da BC, de modo que confunde o percentual de carga tributária de 12% com a alíquota incidente que, para o caso, é 27%.

Tanto é que o autuado faz malabarismo para separar por código de receita o valor do ICMS apurado em função das alíquotas praticadas internamente, por meio de um arranjo aritmético, desmembrando alíquotas e separando os valores de ICMS normal e do ICMS fundo de pobreza a ser acrescido, ainda, da MVA para antecipação do ICMS ST montando, para tanto, uma “conta de chegada” com a seguinte regra de três: valor do imposto pela alíquota 27%, então, $2\% = X$.

Informa que pareceres de fiscos de outros estados (ES, MT e MG), exarados em respostas a consultas sobre o tema aqui tratado, cujas cópias anexa, demonstram conformidade com o entendimento que manifesta, razão pela qual pede seja o Auto de Infração julgado procedente.

Intimado para ciência da informação fiscal, o autuado não se manifestou.

VOTO

Versa o presente Auto de Infração sobre recolhimento do ICMS – Importação a menos que o devido em face de erro na determinação da base de cálculo por falta de inclusão de despesas financeiras e, em especial, incorreta integração do ICMS calculado pelo Importador na própria base de cálculo do imposto.

Não negando o cometimento da infração, a impugnação apresentada pelo autuado apenas contesta a forma de integração do imposto devido na sua própria BC, tendo em vista que, no seu entendimento, por força da disposição legal prevista no art. 3º-F do Decreto nº 7799/2000 que prevê tão somente carga tributária equivalente a 12% (e não redução de BC), o imposto calculado por este percentual é que deve compor a base de cálculo para a mercadoria importada (vinhos NCM 2204), cuja carga tributária nas operações internas é 12% por ser o autuado, estabelecimento comerciante atacadista. Disse que a integração do imposto calculado “por dentro” na sua própria base se aplica apenas quando a legislação estipular percentuais de redução de base de cálculo.

Portanto, apresentando planilha de cálculo (fl. 53), advoga que o fator de divisão aplicável ao valor pago pela mercadoria importada deve ser 0,88 e não 0,73, como calculado pelo autuante e, por conta disso, reconhece devido apenas o valor de R\$ 6.758,43, correspondente à diferença de ICMS a recolher.

À sua vez, o autuante, por entender tratar-se de benefício fiscal que implica em renúncia tributária, discorda da alegação defensiva afirmando que o conceito de ICMS calculado “por dentro” estende-se às operações de comércio exterior, de modo que o ICMS devido leva em conta o preço líquido da mercadoria acrescido do imposto calculado pela respectiva alíquota (27%), tendo em vista a redução da BC original em 55,55%, determinada pela expressão $[1 - (12\% / 27\%)] \times 100$.

Analisemos o caso.

De logo, como se vê abaixo, ao contrário do alegado pelo Impugnante, o art. 3º-F do Decreto nº 7799/2000, embora não especificando o percentual, expressa tratar-se de “redução de base cálculo”. Portanto, o caso em lide cuida de benefício fiscal vertido por uma “parcial isenção tributária”, como já definido pelos Tribunais Superiores.

Art. 3º-F. Nas operações de importação do exterior com vinhos da posição NCM 2204, realizadas por contribuintes que se dediquem à atividade de comércio atacadista, a base de cálculo do ICMS importação e a do ICMS devido por antecipação poderá ser reduzida de tal forma que a carga incidente corresponda a 12% (doze por cento). (g.n.)

Assim, para que seja posteriormente reduzida, primeiro há que se determinar a base de cálculo do ICMS sem sua redução, qual seja, a integrada do ICMS calculado com a alíquota incidente para a

operação, que, no caso, é 27% (25% + 2% do Fundo de Pobreza). Isso se apura multiplicando-se o valor da mercadoria importado (acrescido do valor das despesas aduaneiras) pelo fator 0,73 decorrente da expressão $(1 - 0,27)$, cujo valor correspondente deve ser o da NF que acoberta a entrada da mercadoria no estabelecimento importador, a despeito de também dela dever constar a base de cálculo reduzida de 55,55%, apurada conforme abaixo.

Ora, o benefício fiscal em apreço (qualquer que seja a carga tributária estipulada pelo legislador) é determinado pela expressão matemática $[1 - (\% \text{ da carga tributária desejada} / \text{alíquota incidente})] \times 100 = \text{percentual de redução da base de cálculo do ICMS}$. Então, para o caso presente é: $[1 - (12\% / 27\%)] \times 100 = 55,55\%$.

Observo que a fórmula pretendida pelo Impugnante substitui a “alíquota” incidente pelo percentual de “carga tributária” concedida a título de renúncia fiscal. Confunde “alíquota” com “carga tributária”, quando são institutos jurídico-tributários distintos e implica na pretensão de utilizar-se de benefício fiscal maior do que lhe é permitido. Primeiro, porque inclui na BC do imposto ICMS calculado com alíquota não prevista de 12% (fator $0,88 = (100\% - 12\%)$) e, segundo, aplicando novamente a inexistente alíquota de 12% para o caso (representado pelo percentual de 12%) sobre o resultado obtido, contemplando, dessa maneira, a redução da “alíquota” e não a redução da “base de cálculo”, se permitindo usufruir da concessão tributária por duas vezes, quando apenas faz jus ao benefício da redução da BC.

“Alíquota” é o percentual legal que aplicado ao valor da operação se apura a “carga tributária” que é o valor do tributo incidente sobre a operação. Este valor – e quanto a isto as partes concordam – integra a base de cálculo do próprio imposto. Em face de benefício fiscal - como neste caso -, “Alíquota” e “Carga Tributária” implicam em valores distintos, pois o imposto devido é o calculado à alíquota incidente (27%) equivalente à carga tributária cheia, enquanto que a carga tributária efetiva (a prevista no art. 3º-F do Decreto nº 7799/2000) é o imposto calculado também mediante a mesma alíquota incidente (27%), mas sobre a base de cálculo original reduzida de 55,55%, de tal forma que a carga tributária corresponda a 12% da carga tributária sem redução, exatamente como se está exigindo pelo auto de infração em apreço.

Esta forma de cálculo de ICMS quando no valor de operação não se acha integrado do ICMS devido (única forma), aliás, é corroborada pelos pareceres juntados pelo autuante (Parecer nº 03/2010 – ES, Informação nº 017/2008 – MT e Consulta de Contribuinte nº 279/2009 – MG, respectivamente, fls. 69-71, 72-75 e 76-77).

Deste modo, ante todo o exposto, concluo que dos exames realizados nas peças dos presentes autos, restou efetivamente comprovado que o autuado cometeu a infração que lhe é acusada.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210425.0002/11-6**, lavrado contra **A.N.A. EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$13.213,35**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de setembro de 2013.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR – JULGADOR