

A. I. N° - 298624.0011/19-3
AUTUADO - LOREAL BRASIL COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA.
AUTUANTES - JOSÉ MACEDO AGUIAR e WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 08/07/2020

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N°0038-01/20VD

EMENTA: ICMS. REPARTIÇÃO DE RECEITA. VENDAS A NÃO CONTRIBUINTE DE OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. O autuado procedeu ao cálculo do ICMS partilhado de forma correta, atendendo às disposições do art. 449-B do RICMS/12, c/c § 1º, clausula segunda do Convênio 93/2015, restando elididos os valores apurados no procedimento fiscal. Afastada a preliminar de nulidade. Infração insubstancial. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 11/08/2019, exige ICMS no valor histórico de R\$79.397,60, acrescido da multa de 60%, imputando ao autuado a seguinte irregularidade:

Infração 01 - 03.02.16: “Recolhimento a menos do ICMS partilhado, devido ao Estado da Bahia em função da EC nº 87/15, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto, localizado em outra unidade da Federação”.

Período: janeiro a dezembro de 2016 e janeiro a dezembro de 2017. Enquadramento Legal: art. 49-C, da Lei 7.014/96, art. 99 do ADCT da CF/88, acrescido pela EC nº 87/2015; e Convênio ICMS 93/15. Multa Aplicada: art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 21 a 26, inicialmente fazendo um breve resumo sobre a acusação fiscal. Transcreve a imputação e os artigos mencionados no enquadramento legal do Auto de Infração, além de apontar a tempestividade da peça defensiva.

Em seguida diz que a acusação é de que os valores a serem partilhados correspondiam ao equivalente a 40% e 60%, nos anos de 2016 e 2017, respectivamente.

Argui a nulidade do auto de infração, alegando cerceamento do direito de defesa ante a incongruência entre o relatório da infração efetuado pelo Fiscal e a cobrança perpetrada.

Aduz que o Fiscal aponta o recolhimento a menor de ICMS partilhado ao Estado da Bahia, porém não descreve as razões pelas quais entendeu que aquele montante seria insuficiente para fins de quitação do ICMS devido ao referido Estado.

Entende que isso faz com que a defesa do contribuinte fique prejudicada, haja vista a necessidade de se iniciar o processo a partir de um exercício de dedução daquilo que supostamente estaria incorreto no recolhimento que foi por ela realizado.

Informa que diante de tal circunstância, após o recebimento do auto de infração, teve de fazer sucessivos contatos com a Fiscalização para receber elementos adicionais que pudessem auxiliar na compreensão daquilo que lhe havia sido exigido.

Acrescenta que os dispositivos apontados como infringidos são genéricos no que diz respeito ao recolhimento do ICMS nas transações destinadas a não contribuintes e aos percentuais de partilha, não cabendo à Impugnante adivinhar a infração tributária.

No mérito, relata que no quadro que demonstra o valor supostamente devido pela Impugnante, notou que a base de cálculo adotada pela Fiscalização se diferenciava daquela por ela adotada

nas referidas transações, sendo esta a única razão pela qual eventuais valores adicionais pela contribuinte seriam por ela supostamente devidos.

Pontua que diante deste cenário, requereu à Fiscalização elementos adicionais que pudessem auxiliá-la na compreensão da cobrança, ao que ratifica o pedido pela nulidade, enfatizando que tais dados deveriam constar originalmente na cobrança.

Entatiza que após o recebimento de mensagem eletrônica enviada pela Fiscalização (DOC. 04), constatou que a diferença encontrada pela autoridade administrativa se deu porque nela foi considerada fórmula para determinação da base de cálculo diversa da indicada pela legislação.

Atesta que tal fato resultou na suposta diferença de recolhimento do ICMS Partilha.

Diz que de acordo com a "memória de cálculo" enviada pela Fiscalização na referida mensagem eletrônica, a fórmula utilizada pelo autuante foi a seguinte:

MEMORIA DE CALCULO
EC 87/15

BC PART 1 - (BC NORMAL + IP) tctvs NORMAL
BC PART 2 BC PART 1 / 0.82 (Aliq.18%) toda carga tributária dentro
BC Part (BC PART 2 * ALIQ (18%)) - ICMS NO
Part Dest 60% ou 40% depender do ano
Diferença — Par Dest — a parte efetivamente recolhida
• Bliquota de 18% a partir de 10/03/16

Assevera que a metodologia do Fiscal para alcançar a base de cálculo a ser multiplicada pela alíquota interna da Bahia, se baseia na constituição de uma nova base de cálculo (base de cálculo dupla), na qual se constrói um valor artificial para fins de partilha, considerando uma nova base com o ICMS do destino por dentro do valor a ser considerado na aplicação da alíquota.

Entende que tal procedimento afronta de maneira direta o disposto no Convênio ICMS 93/2015, dizendo que foi editado justamente para regulamentar as transações interestaduais destinadas a não-contribuintes.

Menciona que ao contrário do que indica o auto de infração, que cita o Convênio como fundamento legal, a cobrança feriu justamente a cláusula segunda do referido acordo que prevê que a base de cálculo do diferencial de alíquotas é única, correspondendo ao valor da operação ou o preço do serviço.

Relata que mais adiante, no mesmo Convênio, há indicação expressa da fórmula que deve ser utilizada para o cálculo do imposto devido às unidades federadas de origem e destino naqueles tipos de transação, cujo teor do § 1º transcreve.

Quanto à base de cálculo utilizada pelo autuante, que diz deduzir por não fazer menção no auto de infração, considera que o raciocínio de cálculo se baseou em Nota Técnica emitida pela ENCAT em decorrência de reunião ordinária da COTEPE que teria validado a adoção de base de cálculo dupla, conforme trecho que traz a colação.

Argumenta que, não obstante, a própria Nota Técnica em questão foi posteriormente ajustada em versões posteriores, em que se reconheceu a improcedência da adoção de base dupla, justamente por conta da manifestação expressa do CONFAZ através do Convênio antes citado.

Reproduz a referida Nota e transcreve lição do jurista Igor Mauler Santiago a respeito do assunto.

Retorna ao caso concreto, aduzindo que durante os anos de 2016 e 2017 a Impugnante, situada no Rio de Janeiro, remeteu mercadorias a destinatários situados no Estado da Bahia.

Explica que nas referidas remessas, destacou e recolheu ao Estado de origem o valor referente à alíquota interestadual (a depender do produto, se nacional ou importado, 7% ou 4%) aplicada sobre o preço de venda, incluindo o ICMS na base de cálculo correspondente à referida alíquota.

Esclarece que quanto ao diferencial de alíquota, efetuou regularmente a partilha entre Estado de origem (RJ) e destino (BA) na proporção definida pela EC 87/2015, aplicando a alíquota interna da Bahia (18 ou 25% a depender do produto) sobre a mesma base da venda interestadual, tal como foi definido no referido convênio, deduzindo, após, o ICMS interestadual recolhido à origem.

Pontua que este procedimento pode ser verificado, exemplificativamente, na nota fiscal nº 712.946, cujo cálculo efetuado informa abaixo:

- Valor do Produto (a): 16,14
- Alíquota ICMS Interestadual (b): 7%
- Alíquota IPI (c): 22%
- Valor IPI (d): 3,55 (a x c)
- Base de Cálculo do ICMS (e): 19,69 (a + d)
- Valor ICMS Interestadual (f): 1,38 (e x b)
- Alíquota de ICMS Interna (g): 18%
- DIFAL (h): 2,17 (e x g - f)
- DIFAL Destino (i): $2,17 \times 60\% = 1,30$

A seguir apresenta o cálculo efetuado pela auditoria fiscal em relação à mesma nota fiscal, dizendo constar de planilha anexa ao auto de infração e em mídia digital:

- Valor do Produto (a): 16,14
- Alíquota ICMS Interestadual (b): 7%
- Alíquota IPI (c): 22%
- Valor IPI (d): 3,55 (a x c)
- Base de Cálculo do ICMS (e): 19,69 (a + d)
- Valor ICMS Interestadual (f): 1,38 (e x b)
- Alíquota de ICMS Interna (g): 18%
- Base de Cálculo 1 (h): $21,86 (e + d - f)$
- Base de Cálculo DIFAL (i): $26,66 (h/g)$
- DIFAL (i): $3,42 (i \times g - f)$
- DIFAL Destino (j): $3,42 \times 60\% = 2,05$
- Diferença a ser paga ao Estado da Bahia: $2,05 - 1,30 = 0,75$

Assevera que se vê a adoção de uma base de cálculo dupla por parte do fisco, na medida que efetuou novo “gross-up” da alíquota do Estado de destino para fins de aplicação da sua alíquota, ao invés de utilizar a base da operação interestadual, conforme diz ser a previsão do Convênio antes citado.

Alega que tal procedimento não encontra guarida na Constituição Federal, na lei estadual da Bahia e, no Convênio CONFAZ nº 93/2015, razão porque entende que a autuação não possui base legal para lhe suportar juridicamente.

Argumenta, ainda, da verificação da planilha enviada pela Fiscalização com todas as notas fiscais que originaram a autuação, ter percebido que o valor da operação considerado pelo

Auditor Fiscal já incluía a parcela de IPI incidente na referida transação, já que o imposto federal integra a base do ICMS nas vendas a não contribuintes.

Reclama que diante disso os montantes do referido imposto foram novamente contabilizados para formação da base dupla, aumentando-se indevidamente a base de cálculo para fins do diferencial de alíquota.

Diz que se a base de cálculo utilizada pelo contribuinte já incluía o IPI, não poderia a Fiscalização adicioná-lo novamente para maximizar ainda mais o valor devido pela Impugnante.

Ressalta que ainda que se pudesse admitir a sistemática da base dupla pretendida pela Fiscalização, ela não poderia somar novamente o IPI no seu cálculo para formação da nova base, vez que a base original já possuía o referido montante.

Conclui, dizendo que resta clara a impossibilidade da cobrança da diferença do recolhimento efetuado por meio da presente autuação, tendo em vista o correto pagamento efetuado por parte do contribuinte, não cabendo cobrança sem base legal, que afronta sua própria norma estadual, que está em desacordo com a Constituição e a Lei Complementar 87/96, e também contrária ao Convênio CONFAZ 93/2015, que preveem, sem exceção, a incidência do ICMS sobre o valor efetivo da saída interestadual.

Por fim, requer o julgamento pela improcedência do Auto de Infração.

Os autuantes prestam informação fiscal, às fls. 54 a 57, inicialmente dizendo que a defesa atende aos critérios de tempestividade.

Em relação ao pedido de nulidade afirmam que não existe cerceamento, tendo em vista que o contribuinte entendeu perfeitamente o teor da infração, quando relata na fl. 22 (verso) o seguinte: "Como visto acima, o Fiscal aponta o recolhimento a menor do ICMS Partilha ao Estado da Bahia".

Acrescentam que a alegação defensiva de que houve necessidade de entrar em contato com a fiscalização para receber elementos adicionais, não procede, já que o que foi reenviado ao contribuinte foi a memória de cálculo, que constava da fl. 11 deste PAF, juntamente com a legislação que a embasou (fls.12 a 14).

No mérito, aduzem que quando a legislação fala em base de cálculo única está se referindo ao consumidor final (contribuinte ou não do imposto), ou seja, uma mesma base de cálculo para o DIFAL.

Dito isto asseveram que não há conflito entre a Lei 7014/96 que foi alterada para acatar a EC nº 87/15 e por consequência o referido Convênio.

Assinalam que a partir dessa premissa a Lei 7.014/96 no seu art. 4, XV, estabelece que o fato gerador da partilha é a saída do estabelecimento remetente destinada a consumidor final não contribuinte do imposto. Transcreve o § 1º, do Convênio 93/15 dizendo que existe uma base de cálculo única para essa operação, não havendo conflito com a Lei 7014/96 que foi alterada para acatar a EC nº 87/15 e por consequência o referido Convênio.

Ressaltam que para determinação da base a ser utilizada para fins de cálculo da diferença de alíquota nas operações interestaduais destinadas a consumidor final (contribuinte ou não do imposto), deve-se incluir o ICMS total da operação, utilizando a alíquota interna vigente no estado de destino, conforme orientação contida no inciso XI do art. 17 da Lei Estadual nº 7.014/96 (redação introduzida pela Lei 13.373/2015), que trazem a colação.

Explicam que de acordo com essa regra, a diferença de alíquota devida nas aquisições de bens do ativo ou material de uso e consumo passa a ser calculada sobre o valor da operação (sem a tributação do estado de origem), com os acréscimos relacionados na Lei Complementar 87/96, e com tributação final do Estado da Bahia (imposto calculado por dentro, com aplicação da

alíquota interna da unidade federada de destino), e que sobre essa base de cálculo será aplicada a diferença de alíquotas devida na operação.

Trazem o exemplo abaixo:

Valor total da nota R\$ 1.000,00;

Extração do ICMS Interestadual - R\$ 1.000,00 x 0,93 = R\$ 930,00;

Base de Cálculo para DIFAL - R\$ 930,00/0,82 = R\$ 1.162,50

Difal - (R\$ 1.162,50 X 18%) - R\$ 70,00 (ICMS interestadual) = R\$ 139,25.

Acrescentam que o contribuinte admite que incluiu o IPI na sua base de cálculo, e que tal feito gera um crédito excedente no ICMS de origem prejudicando o estado de destino. Negam a alegação defensiva de que a fiscalização teria adicionado novamente, ressaltando que a fiscalização usou a BC do ICMS normal da origem, como manda a legislação precedente, adicionando o IPI na base de cálculo do DIFAL/Partilha.

Asseveram que não cabe nenhuma manifestação acerca da composição da Base de Cálculo do ICMS do estado de origem, pois como foi adicionado o IPI, também poderiam ser introduzidas outras despesas que irão compor a Base do DIFAL. Pontuam que utilizaram a Base de Cálculo que foi dada.

Ao final, mantêm o lançamento na sua integralidade.

VOTO

Preliminarmente, a autuada argui nulidade do lançamento alegando cerceamento do direito de defesa, ante a incongruência entre o relatório da infração efetuado pelo Fiscal e a cobrança perpetrada.

Todavia, razão não lhe assiste, uma vez que o presente lançamento foi efetuado de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurado consoante o levantamento acostado aos autos. Foram observados, portanto, todos os requisitos previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Ademais, o sujeito passivo pode exercer de forma plena o seu direito ao exercício do contraditório, diante, inclusive, do fato da peça apresentada analisar detidamente a autuação, o que denota pleno conhecimento de todo o teor da acusação, e o pleno exercício de seus direitos fundamentais, não havendo do que se falar de cerceamento ao direito de defesa.

Dessa forma, o Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, especialmente os artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, pelo que passo à análise do mérito, como se segue.

O auto de infração em análise, acusa o sujeito passivo de ter recolhido a menor o ICMS partilhado devido ao Estado da Bahia, em função da Emenda Constitucional nº 87/2015, em operações que destinaram mercadorias a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado em outra Unidade da Federação, tendo indicado como dispositivo infringido o art. 49-C da Lei 7.014/96, art. 99 do ADCT da CF/88, acrescido pela EC nº 87/2015; e Convênio ICMS 93/15.

No caso em apreço, o sujeito passivo é pessoa jurídica, estabelecida no Estado do Rio de Janeiro, figurando na condição de SUBSTITUTO/RESPONSÁVEL ICMS DESTINO, ou seja, pessoa jurídica de outra Unidade da Federação.

Contribuintes na condição acima descrita, ao efetuarem remessas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária para contribuintes estabelecidos neste Estado, devem observar o

disposto em convênios e protocolos dos quais a Bahia seja signatária ou mercadorias destinadas a consumidor final localizado neste Estado, não contribuinte do imposto, conforme previsto no art. 2º, inc. III do RICMS/2012.

O artigo 49-C da Lei nº 7.014/96, foi acrescentado pela Lei nº 13.373, de 21/09/2015, com efeitos a partir de 01/01/2016, que serviu de fundamentação legal para o lançamento, estabelece:

Art. 49-C. Na hipótese de operações ou prestações que destinarem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado em outra unidade da Federação, deverá ser recolhido para este Estado, além do imposto calculado mediante utilização da alíquota interestadual, o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual, na seguinte proporção:

I - em 2016: 60% (sessenta por cento);

II - em 2017: 40% (quarenta por cento);

III - em 2018: 20% (vinte por cento).

Por seu turno, o art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, define a proporcionalidade a ser observada no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, referente ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual a ser partilhado entre os Estados de origem e de destino.

Já o Convênio ICMS 93/2015, 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.

O autuado alegou que efetuou corretamente o cálculo do imposto em questão, afirmando que a base de cálculo do diferencial de alíquotas é única, correspondendo ao valor da operação ou o preço do serviço.

Os autuantes, por sua vez, entendem que na determinação da base de cálculo a ser utilizada para as operações questionadas, deve se incluir o ICMS total da operação, utilizando a alíquota interna vigente no Estado de destino, conforme orientação contida no inciso XI, do art. 17 da Lei Estadual nº 7.014/96.

Da análise dos elementos constitutivos do processo, constato que assiste razão ao autuado, uma vez que para as operações em questão há disposição específica na legislação para o cálculo em lide, sendo que o contribuinte procedeu ao cálculo do ICMS partilhado de forma correta, atendendo às disposições do art. 449-B do RICMS/12, c/c § 1º, clausula segunda do Convênio 93/2015, abaixo transcritos:

RICMS/12:

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.

Convênio 93/2015:

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

§ 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.

Destarte, como o autuado calculou e efetuou o recolhimento de acordo com a legislação vigente, não há valores a serem exigidos no procedimento fiscal em análise.

Do exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 298624.0011/19-3, lavrado contra **LOREAL BRASIL COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de maio de 2020.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR