

A. I. N° - 269616.0026/19-2
AUTUADO - APPLE COMPUTER BRASIL LTDA.
AUTUANTE - JOSÉ MACEDO DE AGUIAR e WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 26/08/2020

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0129-03/20-VD

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. NÃO INCLUSÃO DO IMPOSTO DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 25/08/2019, refere-se à exigência de R\$493.298,86 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência de o remetente e/ou prestador localizado neste Estado, inclusive optante pelo Simples Nacional, recolher a menos ICMS partilhado devido ao Estado da Bahia em função da EC n° 87/15, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final – não contribuinte inscrito – localizado em outra unidade da Federação, nos meses de janeiro de 2016 a dezembro de 2017. Infração 03.02.16.

O autuado apresentou impugnação às fls. 14 a 20 do PAF, alegando que será demonstrado que a acusação fiscal é equivocada e deve ser rechaçada, cancelando-se o auto de infração indevidamente lavrado.

Afirma que antes da Emenda Constitucional n° 87/2015, o ICMS incidente sobre operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes era recolhido apenas no Estado de origem da operação, mediante aplicação da alíquota interna, inexistindo qualquer valor devido ao Estado de destino.

Com o crescimento do comércio eletrônico (*e-commerce*), diz que os Estados das regiões Norte e Nordeste acharam que a sistemática de arrecadação favorecia apenas as Unidades Federadas de origem, mais concentradas nas regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste.

Após a frustrada tentativa consubstanciada no Protocolo ICMS n° 21/2011, logrou-se promulgar aquela emenda alterando-se o artigo 155, § 2º, inciso VII, da Constituição, para que (i) o ICMS devido na operação interestadual passasse a ser calculado com base na alíquota da Unidade Federada de destino, (ii) cabendo à Unidade de origem a alíquota interestadual e, ao destino, o respectivo DIFAL.

Ressalta que se estipulou, ainda, que quando o destinatário não fosse contribuinte do ICMS, caberia ao próprio remetente partilhar o imposto e efetuar o pagamento do DIFAL ao Estado de destino, e como forma de transição para o novo regime, adicionou-se o artigo 99 do ADCT, prevendo que, de 2015 a 2018, o DIFAL seria partilhado.

Diz que no mesmo ano, foi publicado o Convênio ICMS n° 93/2015, que tratou dos *procedimentos a serem observados nas operações que destinem bens e mercadorias a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada*.

Registra que em linha com a Lei Complementar n° 87/96, o § 1º da sua cláusula segunda, estipulou que, para determinação do montante devido a cada Unidade Federada, deverá ser considerada uma base de cálculo única, devendo ser realizado o cálculo por dentro do imposto com base na alíquota interna do Estado de destino.

Acrescenta que é nesse contexto que, indevidamente, foi autuado por recolhimento a menos de DIFAL, motivado pela suposta ausência de inclusão do ICMS (alíquota interna do Estado de destino) em sua base de cálculo.

Alega que essa acusação não corresponde à realidade, pois seguiu incluindo o ICMS na sua própria base de cálculo nas operações interestaduais. Com a Emenda Constitucional nº 87/2015, o que mudou foi apenas o percentual de ICMS considerado, o qual o passou a ser determinando pela alíquota da Unidade Federada de destino.

Entende que tal realidade poderia ter sido verificada, evitando-se a indevida autuação, caso a fiscalização houvesse se detido atentamente sobre a situação fática presente. Afirma que conforme exemplo que se extrai da nota fiscal nº 2425387, e do sistema de cálculo que utilizou para a apuração dos seus tributos devidos, toda a apuração do ICMS deu-se dentro da mais absoluta legalidade, e tudo isso foi apresentado às autoridades fiscalizadoras, sendo incompreensível o porquê da acusação de que haveria recolhimento a menos de DIFAL.

Ressalta que, ignorando o fato de que o ICMS de 17% (alíquota interna da Bahia) foi desde o princípio incluído na base de cálculo da operação, a autoridade autuante parece pretender a inclusão de DIFAL por uma segunda vez na base de cálculo do imposto, o que não encontra respaldo em nenhuma norma válida e vigente.

Tomando aquela mesma nota fiscal como referência, destaca o que está sendo exigido na autuação e diz que a adequação do procedimento e dos recolhimentos que realizou, quando comparados às orientações mais detalhadas sobre o cálculo do ICMS após a Emenda Constitucional nº 87/2015, como é o caso do item 1.3.2, letra “a”, da Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 002/2016 (doc. 07).

Também alega que chama a atenção a falta de fundamento legal da exigência ora guerreada, a qual, por isso, deve ser cancelada, mediante o provimento da defesa. Ainda considerando a Emenda Constitucional nº 87/2015, o regime por ela criado estabelece um regime de partilha do DIFAL entre a Unidade Federada de origem e a Unidade Federada do destino.

Entende ser temerária qualquer pretensão de cobrança adicional do DIFAL pela Unidade Federada de destino ou pela de origem, sem que a outra seja obrigatoriamente envolvida na discussão, na medida em que, sendo única a base de cálculo do ICMS quando o destinatário é consumidor final não-contribuinte, se um ente tributante fizer jus a mais imposto, é porque o outro deveria arrecadar menos.

Conclui que a autuação fiscal ora guerreada não pode prosperar sem o envolvimento do Fisco Paulista, na medida em que aqui se instaura, ainda na esfera administrativa, litígio que, se não resolvido, ensejará a obrigatória participação de ambas as Unidades da Federação em Juízo, nos moldes do artigo 164, inc. III, do Código Tributário Nacional.

Com base do princípio da verdade material, bem como no artigo 123, § 3º e artigo 145 do RPAF-BA, aprovado pelo Decreto Estadual nº 7.629/1999, requer sejam os autos baixados em diligência, para que seja realizada perícia nas operações autuadas, corroborando-se que o DIFAL partilhado foi corretamente recolhido a cada Unidade Federada na proporção que lhes cabia.

Para tanto, nomeia como Assistente Técnico o Luiz Alexandre Tumolo, brasileiro, Contador, portador do CRC nº 1SP175079/O-5, com endereço profissional na rua Amália de Noronha, 402, 1º andar, São Paulo/SP, CEP.: 05410-010, que ficará encarregado da apresentação dos quesitos técnicos e da análise da perícia a ser realizada.

Diante do exposto, considerando os argumentos apresentados, pede a total improcedência do auto de infração.

Por fim, requer que toda e qualquer intimação ou notificação relativa ao presente feito administrativo sejam diretamente enviadas ao seu endereço indicado (Rua Leopoldo Couto de Magalhães Junior, 312, 7º e 8º andares, no Município de São Paulo, Estado de São Paulo, CEP

04542-000), sob pena de nulidade, requerendo também que lhe seja dada a oportunidade de sustentação oral das presentes razões defensórias.

O autuante presta informação fiscal às fls. 88 a 90 dos autos. Em relação à descrição da infração diz que, preliminarmente, faz correção quanto à origem e ao destino das operações. Trata-se - ao contrário do consignado - de vendas oriundas de outra unidade da federação (São Paulo) destinadas ao Estado da Bahia.

Afirma que tal erro não prejudicou o entendimento do autuado, conforme se observa à fl. 14, onde o defendente afirma: *“Trata-se de auto de infração lavrado contra o Defendente, em razão do suposto recolhimento a menor do ICMS correspondente à diferença entre o ICMS interno e o interestadual (DIFAL), incidente sobre operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, localizados neste Estado, nos períodos de 2016 e 2017, totalizando R\$879.249,38.”*

Ressalta que o partilhamento do ICMS em vendas interestaduais a consumidores finais não contribuintes do imposto é tratado em três instrumentos legais: a Emenda Constitucional 87/15, o Convênio 93/15 e a Lei 7.014/96, em seus arts. 4º e 17. Registra que é na Lei Estadual do ICMS (7.014/96) e no RICMS-BA/2012, onde se encontram os detalhamentos a serem observados no levantamento fiscal.

Diz que a defesa contesta a forma de cálculo utilizada na autuação colocando-se em desacordo a utilização da base de cálculo com o “imposto por dentro”. Afirma que esta foi a forma de apuração da base de cálculo utilizada no levantamento fiscal, em acordo com a Lei nº 7.014/96.

Acrescenta que basta verificar o inciso XI do artigo 17 do RICMS-BA, que define que a base de cálculo da partilha será 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”.

Ressalta que conforme o texto legal, a base de cálculo utilizada para determinação da complementação de alíquota difere daquela da operação própria, razão pela qual não procedem os argumentos do defendente.

Por fim, pede a procedência do presente Auto de Infração.

VOTO

Na informação fiscal, o autuante esclareceu que em relação à descrição da infração, preliminarmente, faz correção quanto à origem e ao destino das operações. Trata-se - ao contrário do consignado - de vendas oriundas de outra unidade da federação (São Paulo) destinadas ao Estado da Bahia. Afirmou que tal erro não prejudicou o entendimento do autuado, conforme se observa nas razões de defesa.

Observo que apesar do equívoco na descrição da irregularidade apurada, o demonstrativo elaborado às fls. 06 a 08 indica que se trata de destaque a menos do ICMS, em relação às vendas realizadas a consumidor final (EC 87/15), constando o Estado de origem (São Paulo). O autuado entendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando dados que entende serem computados com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal.

Entendo que deve ser superado o mencionado equívoco, considerando que não foi constatado prejuízo à defesa, o autuado tomou conhecimento do lançamento efetuado, conforme se pode constatar no demonstrativo do autuante acostado aos autos, e o contribuinte tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em sua impugnação.

Constato que o processo está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso II, “a” e “b”, do RPAF-BA/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi identificada a existência dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante.

O presente Auto de Infração, refere-se à exigência de ICMS, em decorrência de o remetente e/ou prestador localizado em outro Estado, ter recolhido a menos 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 inscrito, nos meses de janeiro de 2016 a dezembro de 2017.

O defendente alegou que, ignorando o fato de que o ICMS de 17% (alíquota interna da Bahia) foi desde o princípio incluído na base de cálculo da operação, o autuante parece pretender a inclusão de diferença de alíquotas uma segunda vez na base de cálculo do referido imposto, o que não encontra respaldo em nenhuma norma válida e vigente.

Disse que a acusação não corresponde à realidade, pois seguiu incluindo o ICMS na sua própria base de cálculo nas operações interestaduais. Com a Emenda Constitucional nº 87/2015, o que mudou foi apenas o percentual de ICMS considerado, o qual o passou a ser determinando pela alíquota da Unidade Federada de destino.

Por meio da Emenda Constitucional 87, de 16/04/2015, foram alterados os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, de forma que *“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”*.

Vale ressaltar, que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual foi atribuída ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Por outro lado, por meio da Lei nº 13.373, de 21/09/2015, foi acrescentado à Lei 7.014/96, o art. 49-C, dispositivo que foi indicado no enquadramento legal deste lançamento, estabelecendo:

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).

Foi destacado pelo autuante, que o art. 4º, XVI e o art. 17, XI da Lei 7.014/96, definem o fato gerador e a base de cálculo da partilha, conforme reproduzido abaixo:

Lei 7.014/96

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

...

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;

...

Art. 17. 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.

Acrescente-se que 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.

Observa-se que inexistente divergência entre o autuante e o defendente quanto ao fato de que as notas fiscais que foram objeto do presente lançamento estão submetidas ao pagamento do imposto relativo à diferença de alíquotas nas operações que destinaram mercadorias ou bens a consumidor final não contribuinte do imposto localizado neste Estado. A lide gira em torno da base de cálculo do imposto.

Na informação fiscal, o autuante ressaltou que a defesa contesta a forma de cálculo utilizada na autuação, colocando-se em desacordo à utilização da base de cálculo com o “imposto por dentro”. Afirmou que esta foi a forma de apuração da base de cálculo utilizada no levantamento fiscal, em acordo com a Lei nº 7.014/96.

Observe que em relação à determinação da base de cálculo do ICMS, a Lei complementar nº 87/96, determina, no § 1º, inciso I do art. 13, que *“integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”*.

Como já mencionado neste voto, a Lei 7.014/96 também estabelece essa mesma regra, no § 1º, inciso I do art. 17, sendo que, o inciso XI deste mesmo artigo prevê que o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas deve integrar a base de cálculo.

Analisando os dispositivos legais mencionados, verifica-se que o ICMS é um imposto por dentro, ou seja, o seu montante integra a própria base de cálculo, sendo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Assim, no seu cálculo deve estar incluído o valor do tributo em sua própria base de cálculo.

No caso de mercadorias colocadas à disposição de consumidores em geral, o contribuinte define o preço de venda ao consumidor embutindo o ICMS neste preço, e se não integrar o ICMS na sua própria base de cálculo, estará reduzindo o valor correspondente ao imposto calculado e produzindo uma base de cálculo menor, procedimento que contraria a legislação vigente.

Os preços estabelecidos pelo contribuinte são os consignados nos documentos fiscais quando das operações de vendas de mercadorias ou prestações realizadas. Sobre eles é calculado o ICMS devido, mediante a aplicação da alíquota cabível, e o destaque do imposto no documento fiscal constitui em mera indicação para fins de controle, tudo em conformidade com a legislação tributária já citada e reproduzida neste voto.

No caso em exame, o defendente não comprovou integrou o imposto na sua própria base de cálculo, o que resultou no procedimento fiscal realizado pelo autuante.

Assim, quando o autuado não integrou o ICMS na sua própria base de cálculo, reduziu a base de cálculo, subtraindo dessa, o valor correspondente ao imposto calculado, o que resultaria numa base de cálculo menor e sobre ela não poderia incidir a alíquota correspondente, porque esse procedimento contraria a legislação tributária vigente.

Dessa forma, concluo que a sistemática utilizada pelo autuante está respaldada na legislação pertinente à matéria, inexistindo majoração ou imposição fictícia da base de cálculo, como entendeu o defendente.

Concluo pela subsistência do presente Auto de Infração, haja vista que, consoante a legislação citada neste voto, integra a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto.

Por fim, o defendente requer que toda e qualquer intimação ou notificação relativa ao presente feito administrativo sejam diretamente enviadas ao seu endereço indicado acima (Rua Leopoldo Couto de Magalhães Junior, 312, 7º e 8º andares, no Município de São Paulo, Estado de São Paulo, CEP 04542-000), sob pena de nulidade, requerendo também que lhe seja dada a oportunidade de sustentação oral das presentes razões defensórias.

Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269616.0026/19-2, lavrado contra **APPLE COMPUTER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$493.298,86**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 10 de julho de 2020

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA