

**PROCESSO** - A. I. N° 269616.0026/19-2  
**RECORRENTE** - APPLE COMPUTER BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0129-03/20-VD  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 12/04/2021

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0043-12/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOR. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. NÃO INCLUSÃO DO IMPOSTO. 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 25/08/2019, onde 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 nº 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. O autuante presta informação fiscal às fls. 88 a 90 dos autos. A decisão de primo grau proferiu pela Procedência do Auto de Infração nos seguintes termos:

**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 entendem 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.*

*Constatou 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 defensor 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 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 inexiste divergência entre o autuante e o defensor 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.*

*Observo 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.

Analizando 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 defensor não comprovou integrar o imposto na sua própria base de cálculo, o que resultou no procedimento fiscal realizado pelo autuante.

Assim, quando o autuado não integrar 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 defensor.

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 defensor 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.

Inconformado com a Decisão de piso, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 110 a 116, através de advogados devidamente habilitados nas fls. 133 a 135.

Nas razões recursais expostas pelos representantes, verifica-se as mesmas argumentações defensivas feitas na parte inicial de impugnação.

Descreve os fatos da autuação como: reprodução da infração; exposição do valor histórico autuado juntamente com os acréscimos e multa; enquadramento do imposto e da multa aplicada, e chama atenção o ato decisório realizado da JJF.

Nas questões de direito, faz referência a Emenda Constitucional nº 87/2015, alegando que o ICMS de operações interestaduais que são destinadas a consumidores finais é recolhido ao Estado de origem e não ao Estado de destino. Pontua que após a frustrada tentativa consubstanciada no Protocolo ICMS 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”, estipulando que o ICMS não fosse o destinatário.

Destaca memória com a forma de transição para o novo regime, adicionou-se o artigo 99 do

ADCT, prevendo que, de 2015 a 2018, o DIFAL seria partilhado nas seguintes proporções:

- no ano de 2015: 20% para o Estado de destino e 80% para o Estado de origem;
- no ano de 2016: 40% para o Estado de destino e 60% para o Estado de origem;
- no ano de 2017: 60% para o Estado de destino e 40% para o Estado de origem;
- no ano de 2018: 80% para o Estado de destino e 20% para o Estado de origem; e
- a partir do ano de 2019: 100% para o Estado de destino.

Discorre que o Convênio ICMS 93/2015 tratou dos procedimentos a serem aplicados nessas operações para não contribuintes, sendo consumidores finais da mercadoria. Esclarece também que a LC 87/96, no § 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 a base na alíquota interna do Estado de destino.

Explica assim, que a autuação é indevida, pois foi autuada por recolhimento a menor de DIFAL, motivado pela suposta ausência de inclusão do ICMS (alíquota interna do Estado de destino) em sua base de cálculo. Afirma que incluiu o ICMS na sua própria base de cálculo nas operações interestaduais, sendo que a EC 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.

Exemplifica através da Nota Fiscal nº 2425387 e do sistema de cálculo utilizado para a apuração dos seus tributos devidos, toda a apuração do ICMS deu-se dentro da mais absoluta legalidade. Acosta telas de demonstração nas fls. 112 e 113 referente a memória de cálculo do ICMS.

Sustenta que essa prova foi apresentada às autoridades fiscalizadoras, sendo incompreensível o porquê da acusação de que haveria recolhimento a menor de DIFAL, no qual a fiscalização ignorou que o ICMS de 17% foi desde o princípio incluído na base de cálculo da operação, sendo que a autoridade autuante pretendeu 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.

Destaca que a adequação do procedimento e dos recolhimentos realizados, quando comparados às orientações detalhadas sobre o cálculo do ICMS após a EC nº 87/2015, como é o caso do item 1.3.2, letra “a”, da Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 002/2016 (doc. 07) – reproduzido – salta os olhos a falta de fundamento referente à decisão da JJF que manteve a autuação, no entanto, neste momento, pede reforma através deste recurso.

Reitera que EC, estabelece um regime de partilha do DIFAL entre a Unidade Federada de origem e a Unidade Federada do destino, sendo única a base de cálculo do ICMS quando o destinatário é consumidor final não-contribuinte, se um ente tributante fazer jus a mais imposto, é porque o outro deveria arrecadar menos.

Sustenta que não pode prosperar sem o envolvimento do FISCO PAULISTA, na medida em que ensejará a obrigatoriedade participação de ambas as Unidades da Federação em Juízo, nos moldes do artigo 164, inc. III do Código Tributário Nacional. Disse que caso se mantenha a autuação, pede que se verifique a posição adotada por alguns Tribunais Judiciais, pois tem entendimento que a cobrança do DIFAL objeto do Convênio ICMS 93/2015, só seria válida, uma vez que se editasse lei complementar para cobrança do ICMS estadual alterada pela EC nº 87/2015, conforme se demonstra reconhecimento do STF (Recurso Extraordinário nº 1.287.019-DF) onde decidirá se há ou não a referida inconstitucionalidade (tema nº 1.093).

Pede perícia fiscal para demonstrar que o cálculo do ICMS foi corretamente destinado a cada unidade federada na proporção que lhe cabia. Disse que esta perícia é imprescindível, pois o fiscal para verificar o devido cálculo do imposto e do valor das operações da recorrente. Roga pelo princípio da verdade material, conforme os arts. 123, §3º e 145 do Decreto nº 7.629/99, reiterando por diligência afim de demonstrar a inexistência de erro no cálculo do DIFAL.

Finaliza requerendo que:

- Acolhimento da diligência no sentido de averiguar a inexistência de erro no cálculo do DIFAL;

- Provimento do Recurso apresentado para reforma a Decisão de Primeira Instância e julgar Improcedente o Auto de Infração;
- toda e qualquer intimação ou notificação relativa ao presente feito administrativo sejam diretamente enviadas à Recorrente no 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;
- seja dada a oportunidade de sustentação oral das presentes razões defensórias.

Registro a presença na sessão de julgamento do patrono do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. José Luis Ribeiro Brazuma - OAB/SP nº 165.093.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado, com previsão legal no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, tendo a 3ª JJF julgado Procedente, no presente Auto de Infração se discute sobre a infração imputada.

O Recurso Voluntário ora apresentado, volta a alegar os mesmos fatos já expostos na impugnação, tendo mudança insignificante suscitada, até porque, as dúvidas expostas na peça recursal sobre o suposto erro no cálculo cometido pelo Autuante, é possível confirmar que os cálculos estão exatos e de acordo com a legislação vigente, conforme planilha analítica contida no CD na fl. 08, demonstrando todo o cálculo realizado, não prosperando a alegação que se estaria sendo colocado na base de cálculo duas vezes o imposto de destino na base de cálculo.

Segundo estudos tributários publicados em *05/2017 por Cynthia Maria Bastos de Freitas, (jus.com.br/artigos/57757/o-que-mudou-na-arrecadacao-do-icms-pelos-estados-com-a-emenda-constitucional-87-2015)*, quando o ICMS é feito em operações de mercadorias e ou serviços interestaduais (de um Estado para outro), há uma divisão da receita desse imposto para o Estado de Origem de onde veio a mercadoria ou serviço e para o Estado Destinatário da mesma, com base nas alíquotas internas e interestaduais.

A fixação do patamar das alíquotas internas (mínimas e máximas), bem como as aplicáveis nas operações interestaduais e de exportações, compete ao Senado Federal, conforme art. 155, §2º, IV, V, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal.

Vejo que as alíquotas internas são livremente fixadas pelos entes federativos, e usualmente varia de 17% a 18%. Já as alíquotas interestaduais estão regulamentadas na Resolução nº 22/89, sendo as seguintes, nos termos:

*Art. 1º...*

*Parágrafo único:*

*i) 7%: para operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e para o Espírito Santo;*

*ii) 12%: para operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Sul e Sudeste.*

Antes da Emenda Constitucional, nos termos do Art. 155, §2º, VII, “b” da CF, quando o destinatário não fosse contribuinte (fosse Consumidor final), o imposto (ICMS) caberia integralmente ao Estado de Origem da Operação, ou seja, a unidade de origem da mercadoria, não cabendo nada ao Estado destinatário.

Quando o destinatário fosse contribuinte (não consumidor final), o imposto caberia ao Estado de Origem e de Destino, cabendo ao Estado de Origem da Mercadoria o valor da alíquota interna e o Estado de Destino da Mercadoria a diferença entre a alíquota interna e a interestadual (Art. 155, §2º, VII, “b” e VIII da CF - antes da EC 87/2015), ou seja, foram estabelecidos critérios diferenciados de apropriação da receita a partir da origem das mercadorias:

a) Regra geral: o Estado de origem fica com 12%, e o de destino com 5%;

b) Regra dos desiguais: mercadorias oriundas do Sul e Sudeste (exceto ES) para as demais regiões do país = o Estado de origem fica com 7% e o de destino com 10%;

Percebe-se que nas operações entre “contribuintes”, a sistemática buscava uma partilha do ICMS entre os dois Estados (o do local de origem da mercadoria e do destinatário da mesma), porém, quando o destinatário fosse “consumidor final” (não contribuinte) a arrecadação do ICMS ficava, integralmente, para o Estado de Origem da Mercadoria, desencadeando um desequilíbrio arrecadatório.

Para tentar alterar esse panorama e regularizar o “desequilíbrio arrecadatório”, foi publicada dia 17/04/2015, a Emenda Constitucional nº 87, que alterou o inciso VII, do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, que passou a ter a seguinte redação:

“Art. 155...

§ 2º...

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

Assim, as alíquotas interestaduais passaram a ser aplicadas também quando as operações se destinam a consumidores finais, visto que antes da EC 87/15, esta repartição do ICMS entre Estado de origem e destinatário da mercadoria, somente era aplicada se o destinatário fosse contribuinte (não era aplicada para consumidor final).

Destaco que a EC nº 87/2015, pôs fim à distinção entre consumidor final e contribuinte, no que diz respeito à arrecadação do ICMS. Independentemente de ser consumidor final ou não do imposto, o tributo devido será o mesmo e haverá a divisão do valor arrecadado entre o Estado de origem e o Estado de destino da mercadoria ou serviço. Deixa de existir a possibilidade de operação ou prestação interestadual em que o recolhimento de ICMS beneficie exclusivamente o Estado de origem.

Percebe-se que também esta mudança, não repercutiu nas operações e prestações interestaduais que destinam bens e serviços de contribuintes do imposto, pois nessas operações, mesmo antes da EC 87/2015 os Estados de origem já ficavam com o valor equivalente a alíquota interestadual (7% ou 12% conforme Resolução nº 22/89) e o estado de destino com diferença entre a alíquota interna do estado de destino e a interestadual (DIFAL).

Porém, nas operações interestaduais que se destinem a CONSUMIDORES FINAIS, houve modificações significantes, posto que antes da EC 87/2015, o Estado de destino nada ficava do ICMS, e hoje tem-se a mesma sistemática das operações destinadas a CONTRIBUINTES.

Com a nova redação do inciso VII, do art. 155, § 2º da CF (dado pela EC 87/2015), que determinou a repartição de receitas do ICMS entre Estados de origem e Estado destino, em operações e prestações interestaduais para CONSUMIDOR FINAL, cabendo ao Estado de destino o imposto correspondente entre a diferença da alíquota interna dos Estados destinatários e a alíquota interestadual (DIFAL).

Com essa nova sistemática de incidência de ICMS, o Estado de Origem, que antes nas operações destinadas a consumidores finais, ficava com toda a arrecadação do ICMS passou a perder a maior parte de sua arrecadação para o Estado do destinatário da mercadoria ou serviço.

Assim, o art. 99 da ADCT (incluído pela EC 89/2015), funciona como uma regra de transição para que os Estados de origem da mercadoria ou serviços de ICMS, se adequem à nova incidência do ICMS interestadual, em operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS, conforme inciso VII, do art. 155, § 2º da CF, ou seja, proporciona a esses Estados um prazo para que se acostumem e busquem outras formas de reporem, essa perda significativa de sua arrecadação, conforme se observa pela transcrição do art. 99 da ADCT:

*“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.”*

Portanto, a simples alegação do contribuinte de que o valor da mercadoria na Nota Fiscal já continha na base de cálculo do imposto de destino, não é suficiente para provar tal alegação, seria necessário juntar provas materiais que pudesse verificar tal situação.

Porque o valor de um produto informado em uma Nota Fiscal, já contempla a alíquota do ICMS cobrado, se a recorrente colocou uma alíquota de 4%, o cálculo correto para fins de se apurar o DIFAL partilhado, é o seguinte:

*“Se exclui a percentual informado no documento Fiscal => se acha o valor do produto sem imposto => aplica-se a alíquota de ICMS do Estado de destino e se acha a nova base de cálculo => sobre esta nova base de cálculo se apura o valor total do DIFAL => Sobre o este valor se aplica o percentual da partilha do Estado de destino”.*

Deste modo, os cálculos perfeitamente corretos, e são todos do conhecimento da Recorrente.

Contudo, a decisão de Primeira Instância concluiu e corrobora que a sistemática utilizada pelo autuante está correta e respaldada pela legislação estadual, onde não existe majoração na base de cálculo como argui o recorrente. Junto aqui exemplo, fazendo um comparativo dos lançamentos:

#### Cálculos dos Autuantes:

*Colunas A-K, conforme NF eletrônicas; L-N														
A	B	C	D	E	D	F	G	H	I	J	K	L	M	N
DATA	NF	UF Orig	IP Item	VLR PROD	Red BC	vBC	% ICMS	VI CMS	% ICMS UF Dest	% BA	V ICMS UF Dest	BC c/ ICMS	PART BA	DIF
04/01/16	2426795	SP	1.265,09	8.433,91		9.699,00	4	387,96	12	40	310,37	10.580,73	352,69	-42,32
04/01/16	2427234	SP	34,45	344,55		379,00	4	15,16	17	40	19,71	438,36	23,74	-4,03
04/01/16	2427294	SP	34,45	344,55		379,00	4	15,16	17	40	19,71	438,36	23,74	-4,03

#### Cálculo da empresa autuada:

Totais				
:: ICMS				
Base de Cálculo ICMS	Valor do ICMS	Valor do ICMS Desonerado	Base de Cálculo ICMS ST	Valor ICMS Substituição
9.699,00	387,96	0,00	0,00	0,00
Valor Total dos Produtos	Valor do Frete	Valor do Seguro		
8.433,91	0,00	0,00		
Outras Despesas Acessórias	Valor Total do IPI	Valor Total da NF-e	Valor Total dos Descontos	
0,00	1.265,09	9.699,00	0,00	
Valor Total do II	Valor do PIS	Valor da COFINS	Valor Aproximado dos Tributos	
0,00	139,16	640,88	3.625,22	

Assim, conforme consulta ao sítio da SEFAZ sobre o assunto da partilha, o cálculo do ICMS ficaria o seguinte:

**“11. Exemplifique o método de cálculo que deverá ser aplicado para apuração do ICMS do Diferencial de Alíquotas – DIFAL, sobre o material de uso ou consumo adquirido pelo contribuinte optante ou não do Simples Nacional?**

Base de Cálculo X (1 – Alíquota Interestadual / 100%) = Valor expurgado o imposto (valor sem ICMS);

Valor expurgado o imposto / (1 – Alíquota interna / 100%) = Nova Base de Cálculo;

Nova Base de Cálculo X Alíquota Interna – Valor do Imposto Destacado = Imposto a Recolher, ou seja, o DIFAL.

**Nota explicativa:** o valor da base de cálculo do DIFAL corresponderá ao valor da mercadoria destinado ao uso ou consumo, onde deverá ser expurgado o imposto da alíquota interestadual (7%); em seguida, deverá ser acrescido o imposto da operação interna da Bahia (18%), obtendo-se uma nova base de cálculo; e por fim, multiplica-se sobre a nova base de cálculo a alíquota interna e subtraí desse resultado o valor do imposto destacado na nota fiscal, de acordo com a alíquota interestadual de origem.

**Exemplo 1:** Considere uma aquisição interestadual, efetuado pelo Contribuinte do regime conta corrente fiscal ou optante do Simples Nacional, de material de uso ou consumo, junto a fornecedor do regime conta corrente fiscal localizado no Estado do Paraná, cujo valor total do documento fiscal é de R\$ 100,00, e tributação pela alíquota interestadual de 7%; para fins de cálculo do DIFAL:

(A) Valor total do documento fiscal: R\$100,00 (incluso o ICMS de origem)

(B) Alíquota do Estado de origem: 7%

(C) Extração do ICMS Interestadual: R\$ 100,00 x 0,93 = R\$ 93,00

(D) Nova Base de Cálculo para o DIFAL: R\$ 93,00 / 0,82 = R\$ 113,41

(E) DIFAL: (R\$ 113,41 X 18%) - R\$ 7,00 (ICMS interestadual) = R\$ 13,41”

Concluo, então, pela manutenção da autuação.

Para solicitação de diligência/perícia para verificar se o cálculo do ICMS foi corretamente destinado a cada Unidade Federada na proporção que lhe cabia, rogando assim pelo princípio da verdade material, conforme os arts. 123, §3º e 145 do Decreto nº 7.629/99, no qual sustenta que só através deste procedimento encontrará a inexistência de erro no cálculo do DIFAL.

Quanto ao pedido de realização de perícia, indefiro com base no artigo 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.

Quanto às questões de as multas aplicadas serem desproporcionais, este Conselho de Fazenda não possui competência legal para afastar ou reduzir penalidade relativa ao cumprimento de obrigação principal. Em relação à constitucionalidade alegada, infiro que se aplica a regra estatuída no artigo 167, inciso I do RPAF/99, o qual determina não se incluir na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Ao final, o recorrente solicita 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. Destaco, que a SEFAZ intima regularmente a recorrente, observando os termos do Art. 108 e seguintes do RPAF/99, não sendo motivo de nulidade.

Em vista de todo o exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e julgo o Auto de Infração PROCEDENTE.

**VOTO EM SEPARADO (art. 17, inciso XI, § 6º - Sobre o Valor do cálculo – Não houve inovação)**

Peço licença ao Relator para acrescentar ainda algumas palavras ao seu raciocínio, sem que isto implique modificação do entendimento alcançado. Serei breve.

Grande parte da argumentação do Recorrente, se lastreia em tema sobre a vigência da lei tributária no tempo. Parte-se da premissa de que a Emenda Constitucional nº 87, de 16/04/2015, ao criar nova sistemática para a adjudicação do montante do ICMS em operações interestaduais destinadas a consumidor final, teria inovado a ordem jurídica, em linha com as normas editadas

para a sua incorporação à ordem jurídica (Convênio ICMS 93, de 17/09/2015; Lei Baiana nº 13.373, de 21/09/2015; Lei Baiana nº 13.816, de 21/12/2017 - estas duas, alteradoras da Lei Baiana nº 7.014/96, que rege o ICMS na Bahia, em particular de excertos do seu art. 17) deve observar princípios constitucionais tributários retores do valor segurança jurídica, máxime os princípios da legalidade e da irretroatividade.

Por força do que dispõe o art. 125 do COTEB, deixaremos de nos pronunciar sobre a aplicação dos atos normativos emanados de autoridade administrativa hierarquicamente superior a este CONSEF, com as reservas pessoais deste Conselheiro, tendo e mira o premente julgamento, por parte do STF, da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469 e do Recurso Extraordinário nº 1.287.019.

Minha manifestação, portanto, será bem simples, e se voltará a responder à seguinte questão: afinal, o § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96, conforme introduzido pela Lei nº 13.816/2017 (a viger a partir de 01/01/2018), teria introduzido uma nova metodologia de cálculo do DIFAL na Bahia, ou teria se limitado a explicar a metodologia já vigente (à luz do disposto no art. 17, inciso IX, do mesmo diploma, cujo texto já era aplicável desde out/2015)?

Não há dúvida de que a inclusão do ICMS na sua própria base, para fins de cálculo do ICMS, já se encontrava prevista no art. 17, inciso XI da Lei nº 7.014/96 - tanto assim que o contribuinte afirma já tê-lo incluído, e só não teria feito incidir “duas vezes”. Colho dos memoriais que foram distribuídos, e que recomendo ao Sr. Secretário que faça incluir nos autos:

*“O que o AI pretendeu, no entanto, foi algo além de exigir a inclusão do DIFAL na base de cálculo do ICMS, o que foi feito pela Recorrente. Pretendeu, na verdade, que o diferencial de alíquota fosse incluído uma segunda vez na base de cálculo do imposto, o que consta do artigo 17, § 6º, da Lei nº 7.014/96, verbi: (...)”*

A suposta dupla incidência haveria de ser demonstrada pelo Recorrente, e como bem pontuou o Sr. Relator, não se colhe dos autos tal demonstração.

Assim, ao examinar a nova redação do § 6º, do art. 17, c/c o que já dispunha o inciso XI do mesmo verbete legal, tenho que nada mais se inseriu, que não uma norma interpretativa (art. 106, inciso I, do CTN), para que se espansasse qualquer dúvida em relação a uma realidade evidente: a *ratio* da inovação constitucional não era criar tributação nova, mas definir um modelo de adjudicação da tributação que aquinhoasse os Estados de destino com parcela da tributação.

Ao explicitar um pouco mais a metodologia de cálculo (no modesto entendimento deste Conselheiro, a única que respeitaria a *ratio* da norma constitucional), a Lei nº 13.816/2017, não inovou na ordem jurídica, em relação ao que já vigia desde a Lei nº 13.373/2015. Basta o cotejo dos textos (em negrito, o que foi modificado):

	<i>De 01/01/2016 até 31/12/2017</i>	<i>A partir de 01/01/2018</i>
<i>Art. 17, inciso IX:</i>	<i>na hipótese de contrato mercantil de venda para entrega futura de mercadoria o valor constante no contrato, quando celebrado concomitantemente com o documento fiscal emitido para fins de faturamento, devidamente atualizado a partir do vencimento da obrigação comercial até a data da efetiva saída da mercadoria.</i>	<i>na hipótese de contrato mercantil de venda para entrega futura de mercadoria o valor constante no contrato, quando celebrado concomitantemente com o documento fiscal emitido para fins de faturamento, devidamente atualizado a partir do vencimento da obrigação comercial até a data da efetiva saída da mercadoria.</i>
<i>Art. 17, § 6º:</i>	<i>Nos casos do inciso XI, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação <u>do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.</u></i>	<i>Nos casos do inciso XI do caput deste artigo, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal.</i>

Em cotejo com o Convênio ICMS 93/2015, nota-se que a metodologia, mais minudentemente esclarecida, não poderia ser diversa.

São essas as considerações, Senhor Presidente, que peço para adicionar ao circunstancioso voto do Sr. Relator, com as minhas homenagens de estilo.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269616.0026/19-2, lavrado contra **APPLE COMPUTER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$493.298,86**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de fevereiro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO – RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – VOTO EM SEPARADO

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS