

PROCESSO	- A. I. N° 206912.0004/17-6
RECORRENTE	- W2W E-COMMERCE DE VINHOS S/A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF n° 0144-02/18
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 24/03/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0044-11/23-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA PRATICADA NO ESTADO DE DESTINO E A ALÍQUOTA INTERESTADUAL. CONVÊNIO ICMS 93/2015. A dicção do texto do § 2º, do art. 1º da Resolução do Senado Federal nº 13/2012 fez referência expressa ao “*valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem*” como sendo a base comparativa para a obtenção do conteúdo de importação. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Nulo**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 2ª JJF N° 0144-02/18, que julgou Procedente o Auto de Infração em tela, lavrado em 19/06/2017, para exigir ICMS no valor histórico de R\$1.069.893,36, em razão de duas infrações distintas, descritas a seguir.

INFRAÇÃO 01 – 06.02.05 – Deixou o estabelecimento remetente de mercadoria, bem ou serviço, para uso, consumo ou ativo permanente, destinados a consumidor final, não contribuinte do imposto, de recolher o ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, na hipótese do inciso XVI do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Consta na descrição dos fatos que: “A irregularidade decorre do fato do contribuinte ter retido a menor imposto devido para a Bahia naquelas operações interestaduais destinadas para consumidor final não contribuinte de ICMS, situação em que a diferença entre a alíquota interna praticada no Estado de destino e a alíquota interestadual tem sua carga tributária compartilhada entre as unidades federadas de origem (60% em 2016, 40% em 2017) e destino (40% em 2016, 60% em 2017), acrescido do adicional de alíquota previsto para o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, quando for o caso, tudo nos moldes estabelecidos no art. 155, § 2º, VII e VIII, da CF/88, combinados com o Conv. ICMS 93/2015, e arts. 2º, IV, 4º XVI, 15, 16 e 16-A, todos da Lei Baiana de ICMS 7.014/96. As diferenças apuradas constam globalizadamente no QUADRO RESUMO – DEMONSTRATIVO DE DÉBITO, referente aos exercícios de 2016, (todo ele) e 2017 (janeiro, fevereiro e março) (pag. 08) e demonstração analítica no relatório Demonstrativo de Apuração do ICMS ST Retido a Menor (págs. 11 a 15)”.

INFRAÇÃO 02 – 06.02.05 – Deixou o estabelecimento remetente de mercadoria, bem ou serviço, para uso, consumo ou ativo permanente, destinados a consumidor final, não contribuinte do imposto, de recolher o ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, na hipótese do inciso XVI do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Consta na descrição dos fatos que: “A irregularidade decorre do fato do contribuinte ter retido a menor imposto devido para a Bahia naquelas operações interestaduais destinadas para consumidor final não contribuinte de ICMS, situação em que a diferença entre a alíquota interna praticada no Estado de destino e a alíquota interestadual tem sua carga tributária compartilhada entre as unidades federadas de origem (60% em 2016, 40% em 2017)e destino (40% em 2016, 60% em 2017), acrescido do adicional de alíquota previsto para o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, quando for o caso, tudo nos moldes estabelecidos no art. 155, § 2º, VII e VIII, da CF/88, combinados com o Conv. ICMS 93/2015, e arts. 2º, IV, 4º XVI, 15, 16 e 16-A, todos da Lei Baiana de ICMS 7.014/96. As diferenças apuradas constam globalizadamente no QUADRO RESUMO – DEMONSTRATIVO DE DÉBITO, referente aos exercícios de 2016, (todo ele) e 2017 (janeiro, fevereiro e março) (pag. 09) e demonstração analítica no relatório Demonstrativo de Apuração do ICMS ST Retido a Menor (págs. 16 a 20)”.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 04/09/2018 (fls. 218 a 224) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

"VOTO"

O presente lançamento imputa ao sujeito passivo – Empresa sediada em outra unidade da Federação, inscrita no Cadastro de Contribuintes na condição de substituto/responsável ICMS destino, a acusação que descumpriu obrigação tributária principal conforme já descrito.

Examinando os autos, constato que o PAF está assente com o RICMS/2012 e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento tributário resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados nos autos.

Dessa forma, considerando que: a) conforme recibo de fls. 27, 29 e 30, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto nos artigos 15, 19, 26, 28, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e § 1º), 41, 42, 44, 45 e 46, do RPAF/99; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, corretamente tipificada e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 04, 05, 08 a 18 e CD de fl. 26); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, portanto, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Sem apontar inconsistência no levantamento fiscal, a Autuada alega ilegalidade do procedimento fiscal por falta de motivação legal e fática.

Quanto a arguição de nulidade do lançamento sob o argumento que todo ato administrativo para ser válido deve apoiar-se na existência de previsão legal que o fundamente e a ocorrência do fato previsto na norma, não há como prosperar, visto que a acusação tem como esteio as ocorrências observadas e comprovadas na atividade comercial da Autuada e fundamenta-se na aplicação da legislação, estando o lançamento de acordo com o artigo 39 do RPAF/99, bem como a indicação dos dispositivos da legislação infringidos

Portanto rejeito a preliminar de nulidade.

Quanto ao mérito a Autuada afirma que restará demonstrado que o posicionamento do fisco é destituído de fundamento legal, posto que os produtos comercializados passam primeiramente por processo industrial com conteúdo superior ao mínimo exigido pela legislação para ser tributado na operação interestadual à alíquota de 12% ao invés de 4%.

A presunção legal em que se funda a exação fiscal, por ser relativa, pode ser elidida pelo sujeito passivo, é assim prevista na Lei nº 7.014/96:

Art. 2º O ICMS incide sobre:

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso IV do caput deste artigo, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual caberá ao:

(...)

II - remetente e o prestador localizados em outra unidade da Federação, inclusive se optante pelo Simples Nacional, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

(...)

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. 13. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do contribuinte ou responsável, é:

(...)

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

j) relativamente ao pagamento da diferença de alíquotas:

(...)

2 - o do estabelecimento remetente de mercadoria ou bem destinado a consumidor final não contribuinte do imposto, na hipótese do inciso XVI do caput do art. 4º desta Lei;

(...)

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

(...)

c) relativamente ao pagamento da diferença de alíquotas:

(...)

2 - onde tenha início a prestação, na hipótese do inciso XVI do caput do art. 4º desta Lei;

Os Autuantes descreveram os fatos que determinaram a infração de forma detalhada, com a exposição das irregularidades e registraram na informação fiscal, que os elementos apresentados na defesa são insuficientes para elidir a acusação fiscal, visto que os documentos apensados aos autos não conseguem consubstanciar a impugnação, optando em não produzir a informação fiscal.

No esforço de juntar provas que permitam analisar as alegações, os Autuantes solicitam do órgão preparador que intime a Autuada a complementar sua defesa com documentos e demonstrativos (fls. 121). O que foi feito.

Entretanto, ao examinar os documentos e demonstrativos encaminhados pela Autuada, em nova informação fiscal, os Autuantes declararam que os dados fornecidos são insuficientes para atender a condição intransponível na legislação para fins de justificar a aplicação da alíquota de 12%, qual seja a comprovação ao atendimento da exigência contida na Cláusula segunda, inciso II do Convênio ICMS 38/2013 e renova seu pedido para que o órgão julgado proceda a nova intimação para que sejam juntadas provas e demonstrativos, sem contudo obter resposta ou qualquer pronunciamento da Autuada.

O Convênio ICMS que dispõe sobre os procedimentos a serem observados na aplicação da tributação pelo ICMS prevista na Resolução do Senado Federal nº 13, de 25/04/2012, prevê na Cláusula segunda, in verbis:

“Cláusula segunda A alíquota do ICMS de 4% (quatro por cento) aplica-se nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior que, após o desembarque aduaneiro:

I - não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

II - ainda que submetidos a processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento renovação ou reconhecimento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).”

Da leitura, resta comprovada a imprescindível e imperiosa necessidade de comprovação, por parte da Autuada, através de demonstrativos dos custos de aquisição dos bens, assim como custos decorrentes do acondicionamento praticado pela Autuada para comercialização dos produtos para elidir a acusação, comprovando que os processos de transformação têm Conteúdo de Importação superior a 40%, cuja definição está no citado Convênio ICMS:

“Cláusula quarta – Conteúdo de Importação é o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem submetido a processo de industrialização.”

Os Autuantes consideraram os dados apresentados insuficientes para uma análise que levasse a conclusão de procedência ou não dos argumentos defensivos.

Verifíco, portanto, que foi outorgada ao recorrente a possibilidade de exercer, com eficiência, o seu direito de defesa, fazendo juntar aos autos todos os elementos de prova tendentes a desconstituir o lançamento de ofício, como lhe impõe o art. 123, § 5º, do RPAF/99 vigente, in verbis:

“§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:

I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

II - se refira a fato ou a direito superveniente;

III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”

A Autuada não demonstrou satisfatoriamente os fatos que comprovavam suas razões defensivas, o que levou aos Autuantes, em zelo ao princípio da verdade material, em consonância com o art. 144 do RPAF/99, solicitar por duas vezes a apresentação das provas necessárias, sem contudo obter êxito.

Vale destacar o disposto nos artigos 141 e subsequentes, do RPAF/99 que dispõe sobre a necessidade de provas.

“Art. 141. Se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.

Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Art. 144. Poderá ser pedida a entrega ou exibição de documento ou de coisa que se encontre em poder da

parte contrária.

§ 1º O pedido de entrega ou exibição a que se refere este artigo conterá:

I - a designação do documento ou da coisa;

II - a enumeração dos fatos que devam ser provados;

III - a indicação das circunstâncias em que o requerente se baseia para afirmar que o documento ou coisa exista e se acha em poder da parte contrária.

§ 2º A entrega ou exibição do documento ou coisa não poderá ser negada:

I - se houver obrigação de entregá-lo ou exibi-lo, prevista na legislação aplicável;

II - se aquele que o tiver em seu poder a ele houver feito referência com o propósito de constituir prova.”

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 234 a 252, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Afirma que a decisão recorrida está destituída de fundamento, posto que os produtos comercializados passam, primeiramente, por processo industrial e tem conteúdo mínimo exigido pela legislação para ser tributado na operação interestadual à alíquota de 12%, ao invés de 4%. Além disso, alega que, no que se refere ao diferencial de alíquotas de ICMS em operações que destinem bens a consumidor final não contribuinte do imposto, não há previsão em Lei Complementar, o que demonstra, também por esse prisma, a improcedência da autuação fiscal de que se trata. Por consequência, entende que deve ser reconhecida a regularidade dos procedimentos efetuados pela Recorrente, com o consequente cancelamento da exigência fiscal.

Alega, preliminarmente, nulidade da Decisão recorrida, pois afirma que a Recorrente não teria atendido à intimação de junho de 2018, a qual solicitava elementos adicionais para que a Fiscalização analisasse a questão. Entretanto, ao examinar os documentos e demonstrativos encaminhados pela Autuada, em nova informação fiscal, os Autuantes declararam que os dados fornecidos são insuficientes para atender a condição intransponível na legislação para fins de justificar a aplicação da alíquota de 12%, qual seja a comprovação ao atendimento da exigência contida na Cláusula segunda, inciso II do Convênio ICMS 38/2013 e renova seu pedido para que o órgão julgador proceda a nova intimação para que sejam juntadas provas e demonstrativos, sem contudo obter resposta ou qualquer pronunciamento da Autuada. Assegura que a afirmação fiscal, entretanto, está incorreta, já que a Recorrente apresentou a documentação solicitada pela Fiscalização.

Não obstante a entrega da documentação solicitada, afirma que a Decisão recorrida ignorou a farta documentação anexada aos autos e afirmou equivocadamente que a intimação não teria sido atendida pela Recorrente, o que acarretou a manutenção da exigência fiscal. Por conseguinte, entende ser cristalino que a Decisão recorrida não declinou os motivos pelos quais ela discorda do procedimento adotado pela Recorrente, visto que não foram analisados os documentos anexados aos autos e que demonstram que a Autuada não está obrigada ao recolhimento do ICMS à alíquota de 4% nas operações interestaduais das mercadorias importadas nos termos da Resolução do Senado nº 13/2012.

Por tais razões, conclui pela nulidade da Decisão recorrida, na medida em que não há meios para que a Recorrente efetivamente exerça o seu direito de contraditório e ampla defesa sem que sejam analisados os documentos anexados aos autos, em consonância com o art. 18º, incisos II e III Decreto nº 7.629/99 do Estado da Bahia. Assim, afirma ser de rigor o seu cancelamento, de modo que outra seja proferida com a análise de toda a documentação anexada aos autos pela Recorrente, com o consequente exercício pleno do contraditório e da ampla defesa.

Não obstante, os argumentos a seguir aduzidos demonstram a regularidade das operações da Recorrente.

No mérito, assegura que inexiste pagamento a menor de ICMS, já que goza de regularidade a alíquota de 12% de ICMS, utilizada pela Recorrente. Explica ser uma empresa especializada na comercialização de vinhos (além de cervejas), com sede no Estado do Espírito Santo, Município de Serra, cujas atividades são desenvolvidas através dos sites de e-commerce “<http://www.wine.com.br>” e <http://www.wbeer.com.br> (“sites”). No âmbito de sua atuação comercial, a Recorrente emprega, basicamente, dois modelos: (i) assinatura do clube de compras denominado “ClubeW”, por intermédio do qual os clientes adquirem um número determinado de garrafas por mês, com rótulos pré-selecionados pela Recorrente, mediante o pagamento de assinatura mensal, e (ii) vendas diretas dos vinhos disponíveis no site, cabendo aos clientes a livre escolha dos produtos a serem adquiridos.

Explica que, nas vendas ocorridas através do “ClubeW”, os vinhos são entregues dentro de uma caixa customizada (a “Wine Box”) e são acompanhados de uma revista especializada (“revista”). Os “associados” do clube de compras recebem mensalmente em suas “WineBox” dois rótulos de diferentes vinhos, além de encarte com as características de ambos, sugestões de pratos que harmonizam com eles e a revista com matérias diversas acerca de vinhos. Já nas vendas ocorridas pelo site, os produtos são selecionados pelos próprios clientes e entregues em suas residências. Nesse caso, diferentemente do que sucede com a assinatura, não há o envio de encarte com informações acerca das características dos produtos adquiridos e nem o envio da revista especializada.

Explica que a Fiscalização, por seu turno, concluiu que a Recorrente, no que se refere aos produtos importados, deveria ter se utilizado da alíquota de 4% prevista na Resolução do Senado nº 13/2012, ao invés da alíquota interestadual de 12%. Por consequência, na opinião da Fiscalização, teria havido recolhimento a menor do ICMS ao Estado da Bahia nas operações efetuadas entre 01.01.2016 e 31.03.2017.

Assim, entende ser necessário verificar se a Recorrente estava obrigada a observar a sistemática prevista pela Resolução do Senado 13/2012 ou se, ao contrário, poderia ter se utilizado da alíquota interestadual de 12% prevista em nosso ordenamento jurídico.

Sustenta inicialmente, que se deve verificar a Resolução do Senado Federal 13/2012 e o Convênio ICMS nº 38/13, cujos textos transcreve.

Ensina que a interpretação sistemática dos incisos I e II do Convênio citado leva ao entendimento de que a alíquota do ICMS interestadual relativa às operações com mercadorias importadas do exterior será de 4% sobre os bens ou mercadorias importados que, após o desembaraço aduaneiro, (i) não sejam submetidos a processo de industrialização e (ii) ainda que se submetam a qualquer transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em bens ou mercadorias com Conteúdo de Importação superior a 40%.

Assim, “*a contrario sensu*”, é lícito concluir que o bem objeto de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, mas com Conteúdo de Importação inferior a 40%, não estará sujeito a alíquota de ICMS interestadual de 4%, devendo se utilizar das alíquotas previstas para operações interestaduais.

Corroborando o quanto exposto, cita o entendimento exarado pela Consultoria Tributária da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo na resposta à Consulta nº 2466, de 05 de Fevereiro de 2014, cujo teor transcreve.

Alega que a mercadoria importada, após o seu desembaraço aduaneiro, é acondicionada na “Winebox”, o que caracteriza, sem sombra de dúvidas, uma industrialização. Com efeito, a “Winebox” não visa apenas o transporte, mas a mudança por completo na apresentação dos produtos, contendo, inclusive, no caso das assinaturas do “Clube W”, um encarte com as características de cada produto e uma revista informativa, o que caracteriza o acondicionamento/reajustamento, com agregação de valor e tributável pelo IPI, de acordo

com a legislação federal.

Alega que a Lei nº 4.502/64, ao definir o conceito de industrialização para fins de incidência do IPI, buscou explicitá-lo, da seguinte maneira: “*qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto*” (art. 3º, caput), exceto o acondicionamento para simples transporte (não sendo esse o caso da recorrente, visto tratar-se de embalagem para o consumidor final). Na mesma linha, também o RIPI/10 buscou conferir clareza ainda maior ao conceito, na redação do artigo 4º, cujo texto transcreve.

Destes elementos, explica, resulta que a colocação de embalagem para apresentação final do produto caracteriza industrialização perante a legislação tributária, conforme resposta à Consulta nº 15/2014, publicada pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (COSIT), da Secretaria da Receita Federal do Brasil, cujo teor transcreve. Por este ato, fica ratificado o entendimento da administração tributária, segundo a Recorrente, no sentido de que a colocação da embalagem (mesmo que a sua simples troca) caracteriza industrialização por acondicionamento ou reacondicionamento, exatamente o caso da Recorrente.

Alega que a Resolução SF nº 13/12 e o CV-ICMS 38/13, nitidamente, empregam as partículas “processo de industrialização” e “processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou reconhecimento” como denotativos de um mesmo conceito, reportando-se, claramente, à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados. Para que não reste dúvida acerca do quanto exposto, a Recorrente juntou ilustrações aos autos (doc. já juntados aos autos), as quais demonstram o processo de industrialização empregado nas mercadorias importadas, por intermédio da colocação de embalagem para o consumidor final, devidamente acompanhada das revistas especializadas (a “Winebox”). As ilustrações demonstram a forma que os produtos importados são acondicionados quando chegam ao Brasil, bem como as funcionalidades das embalagens (“Winebox”), quer dos produtos vendidos aos assinantes (“ClubW”), quer das mercadorias diretamente adquiridas no site.

Sendo assim, conclui que a colocação de embalagem para apresentação final do produto da Recorrente, a “Winebox”, caracteriza-se como uma operação de industrialização, o que remete as operações da recorrente ao enquadramento previsto pelo inciso II, § 1º, do art. 1º da Resolução do Senado Federal nº 13/2012 (operações interestaduais com produtos industrializados).

Alega que a colocação da “Winebox” caracteriza-se como uma operação de industrialização, visto que não se trata de simples meio para transporte do produto, mas de verdadeiro acondicionamento para agregar valor para o produto vendido ao consumidor final com a logomarca da empresa (ora Recorrente), além de encarte dos próprios produtos comercializados e de revista com conteúdo variado, tudo conforme reconhecimento da COSIT da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Com efeito, ninguém compra a mercadoria da Recorrente apenas pela sua embalagem de transporte, mas com certeza o conteúdo informativo contido na “Winebox” auxilia na operação de venda das bebidas.

Isso porque, argumenta, as bebidas importadas são recebidas pela Recorrente nas caixas originais dos respectivos fabricantes do exterior, sendo que posteriormente elas são acondicionadas nas “Winebox”, com a logomarca da empresa, acrescidas das revistas com conteúdo variado. Assim, ocorre a valorização e/ou promoção dos bens, além de serem diferente das caixas originais recebidas pela contribuinte, requisitos considerados pela COSIT na Solução de Consulta nº 15/2014 e que demonstram que o processo de acondicionamento das bebidas na “Winebox” é caracterizado pela legislação de IPI como modalidade de industrialização.

No que se refere ao Conteúdo de Importação, afirma que o art. 1º, § 2º da Resolução do Senado Federal nº 13/2012 estabelece que é “o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem submetido a processo de industrialização”. O Convênio ICMS 38/13, por sua vez, esclarece em sua cláusula 4ª que o “valor da parcela importada do exterior” refere-se, quando o produto for importado diretamente pelo industrializador, ao seu “valor aduaneiro”, e o “valor total da operação

de saída interestadual” refere-se ao “valor do bem ou mercadoria, na operação própria do remetente, excluídos os valores de ICMS e do IPI”.

No caso da ora Recorrente, explica que o Conteúdo de Importação das mercadorias glosadas pela Fiscalização é sempre inferior a 40%, o que demonstra o acerto da utilização da alíquota de 12%, ao invés daquela de 4% prevista pela Resolução do Senado nº 13/2012.

A título exemplificativo, a Recorrente anexou a memória de cálculo do Conteúdo de Importação de cinco de seus produtos importados (doc. já juntado aos autos), os quais demonstram que esse índice varia de 16,30% a 26,13%:

Ressalta, outrossim, que anexou nos documentos juntados como “doc. 03 já juntados aos autos”, as fichas de conteúdo de importação (FCI) dos produtos listados acima, contendo o seu respectivo Conteúdo de Importação, o que comprova as informações ora prestadas.

Além disso, informa que foi intimada a anexar aos autos os documentos necessários que demonstravam o Conteúdo de Importação das mercadorias abrangidas pelo caso em referência, o que efetivamente ocorreu. Explica que tais documentos estão, como sempre estiveram, à inteira disposição da Fiscalização.

De outro lado, caso se entenda que as informações prestadas e os documentos juntados não seriam suficientes para comprovar o quanto alegado (no sentido de que produtos comercializados pela Recorrente são industrializados e com Conteúdo de Importação inferior a 40%), o que se admite apenas para argumentar, pede a Recorrente seja determinada a realização de perícia nos termos do art. 145 do Decreto nº 7.629, de 1999, para que, ante os fatos ora narrados e comprovados, seja feito levantamento, de modo a comprovar a legitimidade do procedimento adotado pela Recorrente. Em atenção ao quanto disposto pelo § único, do art. 145 do Decreto nº 7.629, de 1999, a Recorrente indica os quesitos a serem respondidos ao final do presente recurso.

Por todo o exposto, percebe-se que os produtos comercializados pela Recorrente são **(i)** industrializados e **(ii)** com Conteúdo de Importação inferior a 40%, o que denota a inequívoca regularidade da aplicação da alíquota de 12% em relação às mercadorias importadas e demonstra a improcedência da autuação fiscal impugnada.

Ressalta, outrossim, que o próprio regulamento do ICMS do Estado da Bahia em seu art. 15, Inc. III, alínea “b” traz regra nesse mesmo sentido, donde se percebe que a própria legislação baiana corrobora o quanto aduzido pela Recorrente. Entretanto, conforme já demonstrado, não houve a verificação do Conteúdo de Importação das mercadorias da Recorrente, o que demonstra, também por esse prisma, a improcedência da notificação fiscal recebida.

Ressalta que questão idêntica e do mesmo contribuinte foi suscitada perante o Fisco do Estado do Paraná, tendo sido demonstrado que os produtos comercializados são industrializados e com Conteúdo de Importação inferior a 40% (exatamente a questão ora em análise). Transcreve decisão citada.

Assim, conclui que a aplicação do mesmo racional ao caso concreto (visto que são os mesmos produtos e procedimentos), denota a regularidade dos procedimentos da Recorrente, quando da utilização da alíquota de 12%, o que demanda o cancelamento da autuação fiscal de que se trata.

Por fim, defende a impossibilidade de exigir o ICMS atinente ao diferencial de alíquotas em operações que destinem bens a consumidor final não contribuinte do imposto por inexistência de previsão em Lei Complementar, o que representa violação aos arts. 146, III, “a” e 155, § 2º, XII da CF/88.

A despeito de o Auto de Infração exigir adicional de ICMS sobre o diferencial de alíquotas em operações que destinem bens a consumidor final não contribuinte do imposto, garante que a legislação complementar não reeditou a exigência anteriormente prevista no Convênio ICMS 66/88, no sentido do recolhimento do valor de ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, quando se tratar de operação com mercadoria destinada a consumo final por

contribuinte do imposto (CF, art. 155, § 2º, VII e VIII), o que torna nula a exigência em questão e demanda o encerramento do procedimento fiscal. Com efeito, é pacífico que a instituição do ICMS pelos Estados e o Distrito Federal deve observar as normas gerais veiculadas em lei complementar editada em conformidade com a Constituição Federal (CF, art. 146, III, “a” e 155, § 2º, XII). Vale dizer, não há autonomia legislativa plena para dispor sobre o imposto: a própria Carta Maior a restringe, conforme posicionamento exarado pelo Supremo Tribunal Federal, cuja decisão transcreve.

Fica vedada, assim, a produção de normas locais ao desamparo de previsão em lei complementar. O Supremo Tribunal Federal, em reiterados precedentes, afirmou a impossibilidade de os entes políticos cobrarem impostos sem que antes sejam estabelecidos limites em lei complementar, como se verifica, em especial, do voto proferido pelo Min. Ilmar Galvão (cujo trecho reproduz), nos autos da ADI 1.851/AL (DJ: 22/11/2002), alertando para a impossibilidade de os Estados instituírem o mecanismo de substituição tributária “para frente” antes que a salvaguarda constante da parte final do § 7º, do art. 150 da Constituição fosse regulada por lei nacional. Também o RE 144.795-8 vai no mesmo sentido, conforme se percebe de trecho do voto do Min. Ilmar Galvão, também reproduzido.

Explica que, no caso concreto, porém, o Fisco do Estado da Bahia exige o ICMS atinente ao diferencial de alíquotas em operações que destinem bens a consumidor final não contribuinte do imposto. Ocorre que a legislação complementar atual (Lei Complementar nº 87/96), ao contrário do que dispunha o Convênio ICMS 66/88 (art. 5º), não determina a forma de repartição do ICMS em operações que destinem bens a consumidor final não contribuinte do imposto. Em outras palavras, não há regulamentação acerca da matéria em legislação complementar acerca da forma de repartição do imposto. Assim, nos termos do art. 146, III, “a” da CF/88, falta a necessária regulamentação da hipótese por legislação complementar federal, do que, por extensão, falece competência legislativa ao Estado da Bahia para exigir o imposto nessa hipótese, conforme já demonstrado. Afinal, não basta a previsão constitucional para que se exija o diferencial de alíquotas de ICMS em operações que destinem bens a consumidor final não contribuinte do imposto, sendo necessária à sua previsão em legislação nacional para, posteriormente, haver a também indispensável edição de norma pelo ente tributante, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal. Com o objetivo de deixar claro o posicionamento da Recorrente, transcreve trecho do voto proferido pelo Min. Roberto Barroso:

Ressalta recente decisão monocrática de lavra da Ministra Carmen Lúcia (p. em 02/02/2018), nos autos da ADI nº 5866, com a concessão parcial de medida cautelar para suspender o efeito de dez cláusulas contidas no Convênio ICMS 52/2017 celebrado pelo Confaz a fim de normatizar protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal sobre substituição e antecipação tributária relativas ao ICMS. Em sua decisão, a Ministra Carmen Lúcia considerou a existência de desobediência da cláusula constitucional de reserva de lei, prevista nos artigos 146, inciso III, artigo 150, parágrafo 7º e artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII.

Em síntese: A Lei Complementar nº 87/96 regula o ICMS em âmbito nacional, tendo previsto as diversas situações sujeitas ao imposto, veiculando normas gerais tendentes a uniformizar seu tratamento pelos Estados. Entretanto, a lei complementar não reeditou a exigência anteriormente prevista no Convênio ICMS 66/88, no sentido do recolhimento do valor de ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, quando se tratar de operação com mercadoria destinada a consumo final por não contribuinte do imposto (CF, art. 155, § 2º, VII e VIII), exatamente o caso em questão.

Assim sendo, conclui que não se pode exigir o recolhimento do ICMS em questão, diante da falta de previsão da hipótese em legislação complementar federal nos termos do art. 146, III, “a” e art. 155, § 2º, XII, ambos da CF/88, e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Diante de todo o exposto, pede e espera a Recorrente seja provido o presente recurso, a fim de ser reconhecida a improcedência do procedimento fiscal.

Nestes termos, pede deferimento.

VOTO

Preliminarmente, quanto a alegação de nulidade da decisão de piso, por falta de motivação, não merece prosperar, pois, a despeito de ter tecido considerações detalhadas relativamente à documentação acostada pela empresa, noto que o julgador *a quo* fez clara referência à insuficiência do material probatório apresentado, mencionando especificamente o demonstrativo dos custos atinentes às operações, conforme se depreende da leitura de trecho da decisão guerreada, abaixo reproduzido.

“Da leitura, resta comprovada a imprescindível e imperiosa necessidade de comprovação, por parte da Autuada, através de demonstrativos dos custos de aquisição dos bens, assim como custos decorrentes do acondicionamento praticado pela Autuada para comercialização dos produtos para elidir a acusação, comprovando que os processos de transformação têm Conteúdo de Importação superior a 40%, ...”

Assim, entendo que a decisão da 2ª JJF foi específica, o que possibilitou, à Recorrente, exercitar, de forma ampla, a sua atividade processual dirigida a desconstituir o presente lançamento. Afasto, portanto, a alegação de nulidade.

No mérito, a conduta autuada foi descrita como “*Deixou o estabelecimento remetente de mercadoria, bem ou serviço, para uso, consumo ou ativo permanente, destinados a consumidor final, não contribuinte do imposto, de recolher o ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, na hipótese do inciso XVI, do art. 4º da Lei nº 7.014/96*”. Trata-se de operações interestaduais com vinhos de origem importada, comercializados em embalagens de papelão com a logomarca da empresa autuada. Entendeu a fiscalização que a alíquota interestadual aplicável às operações é de 4%, com base no art. 1º, caput, da Resolução nº 13/2012, do Senado Federal, tendo exigido a diferença entre esse percentual e a alíquota cheia, que é de 25%, devida ao Estado de destino.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, tendo alegado que as operações autuadas tiveram por objeto bens industrializados, com conteúdo de importação inferior a 40%, o que atrairia a incidência do disposto no art. 1º, § 1º, inciso II da citada Resolução, fazendo incidir a regra que fixa a alíquota interestadual em 12%.

Como se vê, a questão a ser dirimida diz respeito à alíquota aplicável nas operações interestaduais com mercadorias importadas, se 4%, como entende a fiscalização, ou 12%, como pretende o Contribuinte.

Antes, todavia, do exame de tais questões, é importante registrar que, segundo informações trazidas ao processo pelo representante do Sujeito Passivo, a empresa Recorrente, W2W E-COMERCE DE VINHOS S/A, impetrou Mandado de Segurança nº 8012644-83.2021.8.05.0001, em face do Estado da Bahia, em fevereiro de 2021, por meio do qual discute a possibilidade jurídica de se exigir ICMS com base no Convênio ICMS 93/2015, sem a prévia edição de lei complementar. Informa ainda que a 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA concedeu medida liminar, determinando que a autoridade fiscal se abstinha de praticar todo ou qualquer ato tendente à cobrança do Difal de que trata a Lei Estadual nº 13.373/2015 e a Lei Estadual nº 7.998/2001.

De fato, o exame dos fólios processuais citados revela que o pedido deduzido na ação processual citada foi de suspensão imediata da exigibilidade do ICMS relativo ao diferencial de alíquotas (ICMS-DIFAL) **nas vendas interestaduais para consumidor final não contribuinte do imposto**, ou seja, nas situações que foram objeto do presente lançamento, acarretando uma coincidência do objeto do MS e do presente PAF.

Como se vê, em que pese tenha impugnado o presente lançamento administrativo, o Sujeito Passivo manejou, em concomitância, medida judicial cujo objeto coincide, em parte, com a presente exigência fiscal, o que atrai a incidência do quanto disposto no art. 126 do Código Tributário do Estado da Bahia, aprovado pela Lei nº 3.956/81, abaixo reproduzido.

“Art. 126. Escolhida a via judicial pelo contribuinte, fica prejudicada sua defesa ou recurso, importando tal escolha a desistência da defesa ou do recurso interposto (grifo acrescido), considerando-se esgotada a instância administrativa, devendo o processo administrativo ser remetido à PROFIS para controle da legalidade e adoção

das medidas cabíveis.”

Assim, é forçoso reconhecer que a escolha da via judicial importa na desistência do presente recurso, **apenas naquilo que se reporta à alegação de constitucionalidade**, ponto esse cujo exame fica prejudicado. Avanço, todavia, para o exame das demais questões suscitadas, não submetidas à esfera judicial, conforme adiante.

Como já dito, a questão a ser dirimida diz respeito à alíquota aplicável nas operações interestaduais com mercadorias importadas, se 4%, como entende a fiscalização, ou 12%, como pretende o Contribuinte. A superação da controvérsia passa, necessariamente, pela análise da norma contida no art. 1º, § 1º da Resolução nº 13/2012, do Senado Federal, cujo texto regulamentou a repartição do imposto, nas operações interestaduais, entre as unidades federadas envolvidas, com mercadorias anteriormente importadas. Vejamos o que diz a norma citada.

“Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembarque aduaneiro:

I - não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

II - ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou reconhecimento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).
...”

Embora o Sujeito Passivo não negue a origem das mercadorias autuadas, alegou, todavia, que os vinhos não são revendidos no estado em que foram adquiridos, mas se submetem a processo de industrialização, consistente no seu acondicionamento, em face do que o conteúdo de importação dos kits comercializados apresenta percentual inferior a 40%.

O exame dos autos revela que os vinhos comercializados tiveram origem no exterior, fato incontrovertido que não é negado pelo Contribuinte. Nesta hipótese, é importante destacar que a operação somente pode desfrutar da alíquota de 12%, em benefício da unidade federativa de origem, se ficar provado o conteúdo de importação inferior a 40%.

O conceito do conteúdo de importação foi esmiuçado pela Resolução nº 13/2012, no § 2º do mesmo art. 1º, já citado, conforme abaixo.

“Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

...”
§ 2º O Conteúdo de Importação a que se refere o inciso II do § 1º é o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem (grifos acrescidos).

...”

Ora, trata-se de uma prova que o Sujeito Passivo se desincumbiu mediante a anexação da documentação acostada ao CD, à folha 211, cujo exame permite notar que efetuou o cálculo do Conteúdo de Importação, mediante a divisão do Custo das Mercadorias importadas (CMV) pelo preço, sem os impostos, incidentes nas operações de saída subsequentes, conforme se depreende da leitura da planilha denominada “demonstrativo de conteúdo de importação BA – Atualizada”, contida no CD citado.

De fato, o exame da planilha referida revela que o campo “% DE IMPORT”, foi calculado mediante a divisão do campo “CMV”, pelo conteúdo do campo “PV S/IMPOSTOS”. Não foram anexadas planilhas de apuração dos custos das mercadorias vendidas, mas apenas os dados do preço cobrado nas notas fiscais de venda correspondentes.

O que se percebe, pelo exame das provas citadas, é que a Recorrente comparou uma variável de

custo (*CMV*) com uma outra variável de preço (*PV S/IMPOSTOS*), diferentemente da metodologia adotada pela fiscalização que calculou o coeficiente de participação dos insumos importados, no produto fabricado, tomando por base o **custo de aquisição dos insumos**, relativamente ao **custo total do bem fabricado**.

A despeito de reconhecer a racionalidade do cálculo perpetrado pela autoridade fiscal, percebo que tal metodologia colide frontalmente com a dicção do texto do § 2º, do art. 1º da Resolução nº 13/2012 cujo enunciado fez referência expressa ao “*valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem*”.

De fato, a norma posta emitiu um comando claro no sentido de que o custo de aquisição dos insumos importados deve ser comparado com o valor da operação de saída, nas operações subsequentes à importação.

Nesse sentido foi o Parecer PROFIS-NCA-JAM nº 035/19 (folhas 359/364), de autoria do eminentíssimo procurador, Dr. José Augusto Martins Júnior, o qual, após desenvolver convincente arrazoado, conclui, à folha 364, que “... entendemos que a melhor inteligência para a questão é que a comparação do custo da matéria-prima importada deve ser feita com o preço de venda da mercadoria acondicionada, e não somente com o custo da mercadoria acondicionada”.

Sendo assim, entendo que a metodologia adotada pela fiscalização se encontra comprometida, sendo forçoso concluir pela nulidade do presente lançamento, dada a incerteza na determinação da infração.

Do exposto, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para julgar NULO o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para reformar a Decisão recorrida e julgar NULO o Auto de Infração nº 206912.0004/17-6, lavrado contra **W2W E-COMERCE DE VINHOS S/A**.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de fevereiro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS