

**PROCESSO** - A. I. Nº 281076.0028/14-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e DU PONT DO BRASIL S/A.  
**RECORRIDOS** - DU PONT DO BRASIL S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0048-02/15  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 26/10/2015

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0311-12/15

**EMENTA:** ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOR. MERCADORIAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA. Reduções de base de cálculo e de carga tributária representam diminuição do “quantum” devido em razão do surgimento da obrigação tributária total apenas no plano pré-jurídico. No plano jurídico, atuam na regra matriz de incidência, mutilando parcialmente o seu aspecto quantitativo, não confirmando o aspecto material na sua exata dimensão e intensidade (infração 4). Modificada a Decisão recorrida. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. REGIME NORMAL. 3. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIVERGÊNCIA ENTRE OS DOCUMENTOS FISCAIS E OS LANÇAMENTOS RESPECTIVOS. a) OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. b) OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. 4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DOCUMENTOS FISCAIS FALSOS OU INIDÔNEOS. Uma vez acatadas as razões apresentadas pelo sujeito passivo na primeira instância, restaram corretamente revisados os lançamentos (infrações 3, 6, 7 e 10). Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos processuais de Recurso de Ofício, em razão de a Decisão proferida através do Acórdão 2ª JJF nº 0048-02/15 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; Decreto nº 7.629/1999), e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte que, inconformado com a referida Decisão, apresenta a peça de irresignação respaldado no art. 169, I, “b” do mencionado Regulamento.

O Auto de Infração acima epigrafado foi lavrado no dia 30/06/2014 para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 2.732.025,99, sob a acusação do cometimento de dez (10) irregularidades.

As infrações 1, 2, 5, 8 e 9 não foram impugnadas. O Recurso Voluntário resulta de ter sido julgada procedente a infração 4, enquanto o de Ofício da desoneração parcial constatada na infração 3 e total nas infrações 6, 7 e 10.

O recorrente, à fl. 516, manifesta concordância com o resultado da Decisão concernente à terceira imputação.

*INFRAÇÃO 03 – Falta de recolhimento do ICMS, constatada por meio da apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas, exigindo-se o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das*

*omissões de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizá-las, efetuou os pagamentos respectivos com recursos provenientes de operações de saída realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. R\$ 789.930,05. Multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei 7.014/1996.*

*INFRAÇÃO 04 – Saídas em transferências para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, com preços inferiores aos custos de produção. R\$ 242.221,73. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei 7.014/1996.*

*INFRAÇÃO 06 – Falta de recolhimento, no prazo regulamentar, do ICMS referente às operações não escrituradas nos livros próprios. Trata-se de notas fiscais de saída não escrituradas na EFD (escrituração fiscal digital). R\$ 176.484,73. Multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei 7.014/1996.*

*INFRAÇÃO 07 – Utilização indevida de crédito, relativo a documentos fiscais falsos ou inidôneos. Acusa-se o contribuinte de uso de crédito de notas canceladas ou denegadas. R\$ 708.182,06. Multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “j” da Lei 7.014/1996.*

*INFRAÇÃO 10 – Falta de recolhimento do imposto no prazo regulamentar, relativo às operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Consta que “a DU PONT apurou em janeiro/2010 ICMS a pagar no valor de R\$ 380.910,69 e em fevereiro/2010 ICMS a pagar no valor de R\$ 268.088,44. Porém, não efetuou o recolhimento devido nem em janeiro, como também em fevereiro”. Foram juntadas cópias do livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), bem como extrato dos “DAEs pagos” (documentos de arrecadação estadual). R\$ 648.999,13. Multa de 50%, prevista no art. 42, I, “a” da Lei 7.014/1996.*

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 09/04/2015 e decidiu pela procedência parcial por unanimidade (fls. 484 a 501), nos termos a seguir reproduzidos.

**“VOTO**

*Preliminarmente, observo que a fiscalização descreveu detalhadamente os fatos objetos da autuação, tendo, inclusive, anexado planilhas demonstrativas mediante as quais identifica o número de cada um dos documentos fiscais utilizados para apuração da base de cálculo do imposto, com as demais informações pertinentes. Anexou, também, cópias de documentos fiscais auxiliares (DANFE's). Entendo, por isso, que o lançamento se encontra revestido das formalidades previstas em lei.*

*Quanto à arguição de nulidade por mudança de fulcro da autuação, observo que o autuante descreveu os fatos, tendo consignado tanto a omissão de entradas quanto a omissão de saídas, conforme consta da peça inaugural do lançamento. Nesse sentido, a autuada exerceu, plenamente o seu direito de defesa, tendo oportunidade de opor-se aos fatos (aí incluídas ambas as omissões).*

*Ademais, manifestou-se três vezes, aduzindo argumentos que lograram êxito em reduzir o valor do lançamento em quase 80%, o que, por si só, é revelador de que não houve prejuízo ao pleno exercício do seu direito de defesa.*

*Como não há nulidade sem prova de prejuízo, rejeito a alegação de nulidade suscitada.*

*Quanto à solicitação de diligência, as manifestações recíprocas das partes contribuíram para elucidar os pontos controvertidos, suprimindo a necessidade de qualquer providência nesse sentido. Rejeito, assim, a solicitação de diligência.*

*No mérito, a autuada contesta parcialmente o lançamento, tendo, contudo, acatado naquilo que se reporta às infrações 1, 2, 5, 8 e 9, conforme trecho da sua peça defensiva, à folha 305. Assim, tenho como procedentes as infrações 1, 2, 5, 8 e 9.*

*Quanto à infração 3, a autuada contestou o lançamento, apontando uma série de incorreções no levantamento quantitativo de entradas, conforme vasta documentação acostada às folhas 306 a 332. Em sua informação fiscal, o autuante acatou grande parte das razões deduzidas na impugnação, tendo refeito o demonstrativo de débito. Ao final, informa que o débito relativo às omissões de entrada experimentou uma redução para R\$63.350,96, em 2010, e R\$1.450,75, em 2011. Explica que, por conta disso, passaram a prevalecer os valores relativos às omissões de saída, no montante de R\$238.046,65, em 2010, e R\$88.688,79, em 2011.*

*Em nova manifestação, a autuada voltou a contestar o lançamento, apontando outra série de incorreções no levantamento quantitativo de entradas, agora na apuração das omissões de saídas, conforme vasta documentação acostada às folhas 423 a 435. Em sua segunda informação fiscal, o autuante voltou a acatar grande parte das novas razões deduzidas, tendo refeito, mais uma vez, o demonstrativo de débito. Ao final, informa que o débito relativo às omissões de saída experimentou uma redução para R\$127.337,22, em 2010, e R\$66.803,00, em 2011.*

*Cientificada da nova alteração do lançamento, a autuada apresentou nova manifestação, voltando a atacar o levantamento quantitativo de estoques, mediante a indicação de novos equívocos, conforme documentação que acostou às folhas 458 a 462. Em mais uma informação fiscal, o autuante voltou a acatar grande parte das novas razões deduzidas, tendo refeito, mais uma vez, o demonstrativo de débito. Ao final, informa que o débito relativo*

às omissões de saída experimentou uma nova redução, agora para R\$103.200,01, em 2010, tendo sido mantido, contudo, o valor relativo ao exercício de 2011.

Cientificada da informação fiscal, mediante a qual o débito foi reduzido, a autuada não mais se manifestou, deixando o prazo transcorrer, em silêncio.

Ora, a dialeticidade travada entre autuante e autuada propiciou que as partes se manifestassem cinco vezes, ao todo, no processo, o que é revelador de que as contestações do sujeito passivo prestaram-se a aperfeiçoar o lançamento tributário, possibilitando corrigir as suas inconsistências e dando liquidez e certeza ao débito tributário apurado.

Nesse contexto, é de se interpretar que o silêncio do sujeito passivo, mesmo após cientificado da última informação fiscal, importa na sua concordância tácita com os novos números apurados pelo autuante. Entendo, assim, que a infração 3 é procedente em parte, em conformidade com o demonstrativo de débito refeito pelo autuante, conforme abaixo.

[Planilha de fls. 497/498].

Quanto à infração 4, a autuada acata parcialmente o lançamento, opondo-se, contudo, à metodologia utilizada pelo autuante para apuração do quantum debeat. Defende que a carga tributária incidente na operação é 4,8%, em função do que a inclusão de 12% resultaria em distorção no cálculo, conforme se depreende da leitura de trecho da sua peça defensiva, à folha 436, abaixo reproduzido.

“No entender da Requerente, não há razão para se considerar na base de cálculo o ICMS de 12% se, de fato, a carga tributária incidente é de 4,80%. A inclusão de 12% distorce a base de cálculo e faz com o que o imposto incida sobre uma grandeza que não é tributável. O ICMS deve estar embutido em sua base de cálculo, mas apenas o ICMS que será efetivamente devido e não aquele que seria devido se não houvesse a redução.”

Em sua informação fiscal, o autuante mantém o lançamento, reiterando que o benefício fiscal previsto no art. 79 do RICMS/97 prevê uma redução da base de cálculo de 60%.

A questão, como se pode observar, é relativa à correta interpretação a ser dada ao art. 79 do RICMS/97, cujo texto transcrevo a seguir.

“Art. 79. É reduzida a base de cálculo, até 31/12/12, nas saídas interestaduais dos insumos agropecuários relacionados no art. 20 deste regulamento, desde que atendidas as condições ali estabelecidas, calculando-se a redução em (Conv. ICMS 100/97):

I - 60% para os produtos relacionados nos incisos I a X e XII a XVIII do art. 20;  
...”

A conclusão que emerge da leitura do dispositivo citado é no sentido de que a base de cálculo nas operações com herbicida goza de um tratamento específico, pelo qual se impõe a sua redução em 60%.

É importante notar que, associada à regra da redução da BC, coexistem duas outras normas incidentes sobre o processo de formação da base de cálculo, quais sejam, a primeira, que a define como sendo o custo, nas transferências interestaduais (art. 13, § 4º, inciso II da LC nº 87/96), e a segunda, que estabelece que o montante do imposto deve compor a sua própria BC. Sem a conjugação destes três comandos normativos não é possível chegar à regra de formação da BC nas operações com as mercadorias objetos do lançamento.

Pois bem, analisemos, então, as duas metodologias utilizadas (pela empresa e pelo fisco) para apuração do imposto incidente sobre a operação em comento.

Analisando os cálculos empreendidos pela fiscalização e pela empresa autuada, pode-se perceber que a única diferença entre as duas fórmulas, exibidas à folha 336, reside no fato de que o fisco faz uso da alíquota para embutir o ICMS na própria base de cálculo, enquanto que a empresa faz uso da carga tributária, variável cuja origem não foi explicada.

De fato, a análise detalhada das duas fórmulas está a indicar que ambas as metodologias seguem o mesmo itinerário, qual seja, embutir o ICMS na própria base de cálculo (primeira fase), reduzir a base de cálculo (segunda fase) e aplicar a alíquota (terceira fase).

Pode-se afirmar, também, que ambas as fórmulas coincidem na segunda e na terceira fase, pois fazem uso dos mesmos indicadores, os quais apresentam idêntica ordem de grandeza matemática, não resultando, por conseguinte, em qualquer diferença no cálculo empreendido.

O problema se encontra na primeira fase, na técnica utilizada para embutir o imposto na própria base de cálculo, em cumprimento ao comando normativo contido no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i” da CF/88.

Assim, enquanto o fisco divide o valor da operação por 0,88 (resultado da seguinte subtração: 1,00 - 0,12) para chegar à base de cálculo na primeira fase (antes, ainda, de aplicar o benefício da redução de 60%), a empresa, por sua vez, faz a divisão do valor da operação por 0,952 (resultado da seguinte subtração: 1,0000 - 0,048), na mesma primeira fase.

*Ora, o único meio adequado de inserir o ICMS, de maneira que integre a própria base, é dividir o custo (o qual se encontra sem imposto) pela diferença entre a unidade e o percentual da alíquota aplicável à operação.*

*Assim, considerando que o valor do custo é R\$100,00 e a alíquota aplicável é 12%, deveremos proceder à divisão de R\$100,00 por 0,88 (1,00 – 0,12). Agindo assim, obteríamos um quociente de R\$113,63, o qual geraria um imposto de R\$13,63 como produto de sua multiplicação por 12%.*

*A conclusão a que se chega, a partir da metodologia discorrida acima, é no sentido de que a alíquota legalmente prevista para a operação representa a variável determinante para a apuração do montante de imposto devido, já que, para se encontrar a base de cálculo, deve-se tomar como ponto de partida o percentual da alíquota.*

*Esse, portanto, é o único motivo de haver divergência entre o cálculo da fiscalização e o da empresa, pois esta última fez uso de uma outra variável para inserir o ICMS na própria base de cálculo, qual seja, a “carga tributária”, conforme explicita em sua defesa. Essa grandeza não tem, contudo, previsão no dispositivo regulamentar transcrito, a cujo comando o intérprete deve obediência, já que é nele que se encontra a previsão do benefício fiscal.*

*Ressoa inconsistente qualquer interpretação jurídica, em matéria de benefício fiscal, que possa ir além do texto legislativo, já que o art. 111, inciso I do CTN resultaria malferido.*

*“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*...  
II – outorga de isenção;  
...”*

*Nem se pode invocar, igualmente, o uso de analogia sem obter um resultado interpretativo que se choque frontalmente com o § 2º do art. 108 do mesmo diploma legal já citado.*

*O dispositivo legal acima citados é revelador do rigor com que devem ser tratadas as normas exonerantes de tributo, não havendo qualquer espaço de manobra para tratamento desigual perpetrado pelo aplicador da norma.*

*Analizando os cálculos apresentados à folha 336, é possível, portanto, concluir que o uso da técnica proposta pela autuada leva a uma redução do imposto em 63% (de R\$13,63 para R\$5,04) acusando uma desproporção entre o que aponta o legislador (60%) e aquilo que se verifica de fato (63%). Diferente é o que ocorre quando o cálculo empreendido segue a metodologia proposta pelo fisco, pois a redução do imposto se dá ao nível de 60% (de R\$13,63 para R\$5,45).*

*É, portanto, forçoso reconhecer que o comando normativo (art. 79, inciso I do RICMS/97) não fala em “carga tributária”, mas em redução da “base de cálculo”, não havendo, na legislação baiana, regra que dê respaldo a essa forma de cálculo praticada pela autuada.*

*Assim, entendo que restou caracterizada a infração. Tenho por procedente a infração 04.*

*Quanto à infração 06, a autuada contestou o lançamento, alegando que houve equívoco por parte do fisco, o qual tratou notas fiscais de entrada como se fossem de saídas. Em sua informação fiscal, o autuante acatou as razões defensivas, tendo atribuído o erro ao SIAF, programa utilizado pela fiscalização para apuração da infração, conforme se pode depreender da leitura de trecho da peça defensiva, á folha 402, abaixo transcrito.*

*“... Agora de posse das informações da autuada de que o SIAF está distorcendo as informações e colocando notas de fornecedores como se fossem suas será necessário rever as rotinas deste programa para evitar futuros erros como este. Concordo com a autuada pela improcedência desta infração (grifo acrescido).”*

*Assim, restou provado que não houve a infração em comento. Tenho por improcedente a infração 6.*

*Quanto à infração 7, a autuada se opôs ao lançamento, tendo alegado que jamais fez uso dos créditos fiscais glosados. O autuante acatou a defesa, tendo, igualmente, atribuído o lançamento a outro equívoco do programa SIAF, conforme se lê à folha 402, abaixo reproduzido.*

*“... Pelo visto o programa SIAF precisa ser revisto em alguns pontos, pois para mim que não sou especialista, se uma determinada rotina não está confiável, eu não vou usar mais até liberarem como correta.”*

*Assim, entendo que, igualmente, restou provado que também não houve esta infração. Tenho, portanto, por improcedente a infração 7.*

*Quanto à infração 10, a autuada afirma que a autuação decorreu de equívoco empresarial no momento de transferir os saldos credores existentes para o período subsequente, erro que, defende, não deve propiciar a cobrança de imposto. Em sua informação fiscal, o autuante acata a alegação defensiva, propondo, contudo, que a infração seja convertida em multa por descumprimento de obrigação principal, conforme se lê, em trecho á folha 402, abaixo reproduzido.*

*“... Desta forma acho que cabe uma multa formal por cada falta de informação importante, ou seja, a informação correta do saldo credor do período anterior, no Livro de Apuração de ICMS de janeiro e fevereiro de 2010.”*

*Entendo, portanto, que não é devido o imposto lançado no Auto de Infração. Converto a infração em penalidade por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$460,00, em janeiro de 2010 e R\$460,00, em fevereiro de 2010, com base no art. 42, inciso XXII, abaixo reproduzido.*

*“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*...  
XXII - R\$ 460,00 (quatrocentos e sessenta reais), em caso de descumprimento de obrigação acessória sem penalidade prevista expressamente nesta Lei.  
...”*

*Tenho, assim, por procedente em parte a infração 10.*

*Diante do exposto, julgo procedente em parte o Auto de Infração.*

*Quanto ao pleito de redução da multa, falece competência a esse colegiado para fazê-lo no que pertine às infrações 3 e quatro, pois implicaram em descumprimento de obrigação principal, conforme art. 158 do RPAF, abaixo transcrito.*

*“Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo (grifo acrescido).”*

*Quanto à infração 10, entendo que a multa deve ser mantida, pois não há evidência de que tenha sido praticada sem dolo, conforme exige o art. 158 citado.*

*Assim, denego o pedido de redução da multa e julgo PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração”.*

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estabelecido no art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JJF 0048-02/15.

A sociedade empresaria interpõe Recurso Voluntário às fls. 158 a 171, conforme previsão do art. 169, I, “b” do sobredito Regulamento processual.

Inicia sintetizando os fatos e registrando inconformismo referente à Decisão da quarta imputação, por entender que esta procede apenas em parte.

Já havia admitido utilização, por equívoco, de preços inferiores ao custo de produção, motivo pelo qual efetuou o recolhimento da quantia que entendeu ser devida. De acordo com os cálculos juntados à fl. 518, discorda apenas do método de apuração da base de cálculo usado pelo Fisco, pois este, a seu ver indevidamente, inclui nessa o ICMS sob a alíquota de 12%, como se não fosse reduzida nas operações fiscalizadas.

Segundo alega, não há razão para considerar na base de tributação o ICMS sob a alíquota de 12%, uma vez que a carga tributária incidente nas operações fiscalizadas é de 4,8%. A inclusão de 12% distorce o lançamento e faz com que o gravame incida sobre grandezas não tributáveis. Não nega que o tributo em enfoque deve ser incluído em sua própria base de apuração, mas apenas no montante efetivamente devido e não no que seria devido se não houvesse a redução.

Transcreve trecho do Acórdão de primeiro grau à fl. 519 e assevera que os julgadores, por não vislumbrarem regra específica na legislação baiana acerca do correto método a ser aplicado nos casos em que há redução de base de cálculo, cancelaram a forma mais gravosa (em seu prejuízo).

Encerra pleiteando o provimento do apelo.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 526/527, opina pelo não provimento, pois a matéria é assente na jurisprudência, prevista no art. 155, § 2º, XII, “i” da CF/1988. A redução da carga tributária deve ser operada tão somente após a inserção do ICMS na sua própria base de cálculo.

A Procuradoria do Estado sugeriu a conversão do feito em diligência, mas o colegiado rejeitou.

Na assentada de julgamento, o conselheiro Luiz Alberto Amaral Oliveira declarou-se impedido

de julgar o feito.

## VOTO

Início este julgamento com a apreciação do mérito do Recurso Voluntário.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) reafirmou sua posição segundo a qual a redução da base de cálculo equivale à isenção parcial, para fins de utilização de créditos do ICMS. A Decisão foi tomada no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 635.688/RS, com repercussão geral reconhecida, no qual uma sociedade empresária do setor agrícola discutiu pretensão do Fisco do Estado do Rio Grande do Sul que não reconheceu na integralidade créditos obtidos na comercialização de feijão.

Restou definido, naquele caso, de relatoria do ministro Gilmar Mendes, que redução de base de cálculo representa diminuição do “*quantum*” devido em razão do surgimento da obrigação tributária total apenas no plano pré-jurídico. No plano jurídico, a redução atua na regra matriz de incidência, mutilando parcialmente o seu aspecto quantitativo, não confirmando o aspecto material na sua exata dimensão e intensidade.

O art. 155, § 2º, XII, “i” da CF/1988 confere à Lei Complementar poderes para fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre.

Já o art. 13, § 1º, I da LC 87/1996 determina a integração na base de cálculo do imposto do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Uma vez que nas operações de transferências interestaduais auditadas há uma redução de 60% na base de cálculo, de maneira que a carga resulta em um percentual de 4,8% (art. 79, I, RICMS-BA/1997; muito embora, na norma, não exista menção à redução da carga), resta saber se as expressões “*o montante do imposto*”, do art. 155, § 2º, XII, “i” da CF/1988, e o “*próprio imposto*”, do art. 13, § 1º, I da LC 87/1996, respeitantes à cifra que deve compor aquela, referem-se ao ICMS que seria devido se não existisse a redução ou ao ICMS efetivamente devido.

Assinale-se que a discussão não gira em torno da definição sobre se o que se está a inserir na base do ICMS é a carga do imposto ou o próprio imposto. Sem dúvidas, a contenda versa sobre o valor do gravame (ICMS) a compor a sua própria base, se o real ou devido caso não houvesse benefício.

Com todo respeito aos bem fundamentados argumentos apresentados na Decisão recorrida, não posso chegar a outra conclusão que não seja a de que o constituinte e o legislador complementar desejaram inserir na base de tributação apenas a quantia realmente devida, e não uma cifra inexistente, sem materialidade ou concretude e fora da hipótese de incidência.

Na sobredita Decisão do STF (RE 635.688/RS), restou dito que “*a base de cálculo dá a exata extensão da hipótese de incidência. É critério de dimensionamento da intensidade do aspecto material e tem por função, confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar o verdadeiro aspecto material da regra-matriz de incidência tributária*”.

Nas palavras de Geraldo Ataliba, “*fica evidente a posição central da base impositiva – relativamente à hipótese de incidência – pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base impositiva uma grandeza que não seja ínsita na materialidade de sua hipótese de incidência*” (Hipótese de Incidência Tributária. 6ª Ed. 4ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 112/113).

Por conseguinte, uma vez que não é lícito que o ICMS tenha por base de cálculo uma grandeza estranha à sua materialidade, tendo sido esta última parcialmente mutilada pela redução estatuída no art. 79, I do RICMS-BA/1997, acato as pretensões do recorrente, de maneira que a diferença entre os percentuais, na fração de 7,2% (12% - 4,8%), não faça parte da base de tributação prevista no art. 155, § 2º, XII, “i” da CF/1988 c/c art. 13, § 1º, I da LC 87/1996.

A infração 4, portanto, é parcialmente procedente, no valor de R\$ 222.843,98, devido à formulação

(5,04 / 5,45 = 0,92 x B. de Cálculo Lançada no Auto de Infração x 12% = ICMS devido) conforme demonstrativo abaixo:

OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	BASE CÁLCULO LANÇADA (B.C.L.)	BASE CÁLCULO ATUAL (B.C.L. x 0,92)	ALÍQ.	ICMS DEVIDO (B.C.A. x 12%)
31/05/2010	09/06/2010	25.749,08	23.689,15	12%	2.842,70
30/06/2010	09/07/2010	64.372,75	59.222,93	12%	7.106,75
30/11/2010	09/12/2010	197.133,33	181.362,66	12%	21.763,52
31/05/2011	09/06/2011	67.355,08	61.966,67	12%	7.436,00
30/06/2011	09/07/2011	55.534,41	51.091,66	12%	6.131,00
30/07/2011	09/08/2011	176.052,91	161.968,68	12%	19.436,24
31/08/2011	09/09/2011	5.491,08	5.051,79	12%	606,21
31/10/2011	09/11/2011	52.273,00	48.091,16	12%	5.770,94
31/12/2011	09/01/2012	1.374.552,75	1.264.588,53	12%	151.750,62
<b>TOTAL</b>		<b>2.018.514,39</b>	<b>1.857.033,23</b>		<b>222.843,98</b>

O Recurso de Ofício resulta da desoneração parcial constatada na infração 3 e total nas infrações 6, 7 e 10.

Após uma serie de revisões efetuadas pelo auditor na infração 3, decorrentes do acatamento das razões de defesa apresentadas pelo sujeito passivo, este voltou a indicar equívocos às fls. 458 a 462, em grande parte reconhecidos e corretamente retificados pela autoridade fiscal. Cientificado, o contribuinte não se manifestou e, no Recurso Voluntário, acolheu de forma expressa os novos números.

Em referência à infração 6, restou comprovado que o Fisco tratou notas fiscais de entrada como se fossem de saídas. O autuante reconheceu e atribuiu o erro ao SIAF, programa utilizado pela Fiscalização.

No que tange à infração 7, o autuado conseguiu comprovar que não fez uso dos créditos fiscais glosados. O preposto fazendário reconheceu e mais uma vez atribuiu o erro ao SIAF.

Quanto à infração 10, o fiscalizado demonstrou, às fls. 345 a 349, com a anuência do auditor, que os saldos devedores dos meses de janeiro e fevereiro de 2010 não existiram de fato, tendo sido lançados por engano na escrita como resultado da falta de transporte de saldos credores de períodos anteriores.

Por isso, a imputação foi convertida na penalidade por descumprimento de obrigação acessória de R\$ 460,00 (art. 42, XXII da Lei do ICMS/BA).

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, com a homologação dos valores recolhidos.

#### **VOTO DISCORDANTE (Recurso Voluntário - Infração 4)**

Com a devida vênia para divergir do entendimento esposado pelo ilustre Conselheiro Relator deste PAF, em relação à infração 4 do Auto de Infração em tela, que imputa ao contribuinte *Saídas em transferências para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, com preços inferiores aos custos de produção. R\$ 242.221,73. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a" da Lei 7.014/1996.*

O autuante na informação fiscal, fls. diz que a autuada, por um equívoco, acabou por utilizar um preço inferior ao seu custo de produção na transferência dos produtos. utilizando método não previsto na legislação do estado da Bahia, dividindo o custo por 0,952 ao invés de 0,88 como feito na fiscalização.

O procedimento adotado pelo sujeito passivo e acolhido pelo Ilmo Relator não se coaduna com a prescrição normativa conferida no Convênio ICMS 100/97, recepcionada pelo art. 79 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997, posto que a norma refere-se, exclusivamente, à redução de base de cálculo, exclusivamente!

Ao considerar o cômputo de carga tributária para a obtenção da base de cálculo do ICMS, utilizando-se da aplicação do percentual de redução de base de cálculo sobre a alíquota da

operação fiscal, o impugnante confere interpretação ampliativa aos mencionados comandos normativos, vedada pelo art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, tendo em vista o caráter de norma isentiva do respectivo benefício fiscal atribuído na questão ora analisada. Ademais, a metodologia de cálculo utilizada pelo autuado incide em dupla redução da base de cálculo, pois o seu valor sofre, anteriormente, diminuição, em virtude da redução da alíquota da operação.

Em se tratando da formação da base de cálculo de produtos para os quais haja redução de base de cálculo, a inclusão nesta do montante do próprio imposto opera-se pela alíquota prevista para a mercadoria em questão e precede a aplicação da referida redução.

Dessa forma, para cálculo do imposto devido, na hipótese de redução de base de cálculo determinada, devem ser observados seguintes procedimentos:

Cálculo do imposto considerando apenas a redução da base de cálculo, utilizada pelo autuante.	
VALOR DA OPERAÇÃO	100,00
BASE DE CÁLCULO = $100 / (1 - 12\%)$	113,64
BASE DE CÁLCULO REDUZIDA = $113,64 \times (1 - 60\%)$	45,45
ICMS = $12\% \times 45,45$	5,45

Pela análise do quanto trazido aos autos, não há reparo na fazer na decisão recorrida em relação à infração 4, pelo que mantenho na íntegra os fundamentos da decisão.

Do exposto, voto pelo **NÃO PROVIMENTO** do Recurso Voluntário em relação a infração 4 e acompanho o relator no Recurso de Ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281076.0028/14-0**, lavrado contra **DU PONT DO BRASIL S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$559.055,28**, acrescido das multas de 60% sobre R\$389.052,27 e 100% sobre R\$170.003,01, previstas no art. 42, incisos II, "a", VII, "a" e III, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$920,00**, prevista no inciso XXII, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/2005, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário - Infração 4) - Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, José Antônio Marques Ribeiro, Evany Santos, Alessandra Brandão Barbosa e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DISCORDANTE (Recurso Voluntário - Infração 4) – Conselheiro: Maurício Souza Passos.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de setembro de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - VOTO DISCORDANTE  
(Recurso Voluntário - Infração 4)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS