

A. I. N° - 210943.0095/17-2  
AUTUADO - BRASKEM S/A.  
AUTUANTE - CARLOS LÁZARO DE ANDRADE  
ORIGEM - IFMT - DAT/METRO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 15.12.2017

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0219-05/17**

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECOLHIMENTO A MENOS. Existência de vícios insanáveis nos termos do art. 18, I e IV, “a” do RPAF. Nulidade não declarada, conforme Parágrafo único do art. 155 do RPAF. Nafta. Redução de BC, de forma que a carga tributária corresponda a 3,5%. Exigência fiscal com integração de ICMS calculado pela alíquota de 18% e não 3,5%. Infração insubstancial. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 18/05/2017, reclama imposto no valor de R\$365.427,68 acusando “Recolhimento do ICMS a menor decorrente de erro na determinação da base de cálculo, referente a mercadorias e/ou bens procedentes do exterior”. Período: maio de 2017. Enquadramento legal: Art. 1º. Inciso I, parágrafo único; art. 2º, inciso V; art. 4º, inciso IX; art. 17, inciso VI, todos da Lei 7.014/96, C/C art. 434, parágrafo único do RICMS-2012. Multa de 60% - Art. 42, II, “f”.

Consta na descrição da infração: “Constatado que o ICMS sobre a importação da mercadoria declarada da DI 17/0798303-0 foi recolhido com valor inferior ao efetivamente devido em virtude de erro na base de cálculo aplicável que, antes de ser reduzida, deve ser determinada nos termos legais (LC nº 87/96 c/c Lei nº 7.014/96) integrando também, na sua elaboração, o montante do próprio imposto (alíquota de 18%) para, logicamente, sofrer a posterior redução (pois só é reduzível, neste caso a base de cálculo, algo que preceda a sua própria redução) prevista no inciso XL do Art. 266 do Decreto Regulamentar nº 13.780/2012. O valor recolhido será acrescido do valor de R\$694,98 e compensado como crédito fiscal para resultar na carga tributária de 3,5% prevista na redução da base de cálculo”.

A defesa (fls. 21/33) alega a improcedência do lançamento. Pontua que a base de cálculo do ICMS-Importação é composta pelas seguintes rubricas (art. 17, Lei nº 7.014/1996): “- Valor aduaneiro (Valor FOB, frete, seguro e capatacias); - Imposto de Importação - II; - Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI; - PIS/COFINS; - O próprio ICMS; - Taxas Siscomex e demais despesas;”.

Diz que importou “nafta petroquímica” (NCM 2710.12.41), cuja legislação do Estado da Bahia prevê a regra de redução de base de cálculo de forma que a carga tributária corresponda a 3,5%. Transcreve o art. 266, XL, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012 e reproduz parte da descrição do autuante acerca da infração.

Discordando do entendimento do autuante e, conforme cálculo demonstrado e planilha que apresentou à fiscalização (fl. 81), informa ter seguido o seguinte critério para o imposto que recolheu com o DAE de fl. 83:

- Fase 01 – Soma-se o Valor Aduaneiro + II + IPI + PIS + COFINS + Despesas Acessórias (Taxa Siscomex, AFRMM, etc);
- Fase 02 – Divide-se o valor somado pelo coeficiente (1 - 3,5% percentual de carga tributária final), para aferir o “cálculo por dentro”, cujo fator de refazimento da base de cálculo é 0,965,

encontrando-se a base refeita;

- Fase 03 – Apura-se a base de cálculo reduzida. A base de cálculo reduzida deve ser feita pela divisão de 3,5% por 18% e o valor encontrado (19,44%) é multiplicado pelo valor da base refeita da Fase 02.
- Fase 04 – Finalmente, com a base de cálculo reduzida, obtém-se o valor do ICMS-Importação, aplicando-se a alíquota de 18%.

Afirma que o critério jurídico seguido foi definido pela própria Fazenda Estadual, que inclusive forneceu ao contribuinte demonstrativo/planilha em formato Excel, não editável, amplamente divulgada junto ao sindicato dos despachantes aduaneiros da Bahia, conforme se depreende da mensagem impressa na peça defensiva (fl. 26), citando constituir-se no Doc. 06.

Aduz que o demonstrativo disponibilizado pela SEFAZ/BA que imprime na Defesa (fl. 27) orienta expressamente a indicação da carga tributária efetiva de 3,5% para fins de refazimento da base de cálculo e que a Diretoria de Tributação - DITRI do Estado da Bahia já se pronunciou sobre o critério a ser utilizado na fixação da base de cálculo do ICMS importação, na hipótese de redução de base de cálculo, convergindo com a interpretação adotada pela Impugnante, conforme exemplo abaixo extraído do Parecer nº 18709 de 25 de julho de 2013 (Doc. 07):

*“Diante do exposto, considerando o questionamento apresentado pela Consulente, bem como os dispositivos legais acima transcritos, temos que o valor da mercadoria ou bem constante nos documentos de importação, acrescido dos valores relativos aos impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, constitui a base de cálculo sem a inclusão do ICMS incidente sobre a operação. Dessa forma, para encontrar a base de cálculo “cheia”, com o imposto calculado “por dentro”, deverá a Consulente dividir o valor inicialmente encontrado por 0.96 (considerando que a carga tributária efetiva incidente sobre a operação é de 4%). Encontrada a base de cálculo “cheia”, a Consulente deverá calcular qual a redução a ser aplicada considerando uma alíquota de 17% (dezessete por cento) sobre a base de cálculo reduzida, para resultar numa carga efetiva de 4% (quatro por cento).*

*Para encontrar a base de cálculo reduzida deve ser feita a divisão de 4% por 17%, e o valor assim encontrado deve ser multiplicado pelo valor “cheio” da operação (ICMS calculado por dentro). Uma vez encontrada a base de cálculo reduzida, será aplicada a alíquota de 17%, obtendo-se o valor do imposto efetivamente incidente sobre a importação efetuada.”*

Salienta que o referido Parecer consta do repertório selecionado e divulgado no sítio da internet da SEFAZ/BA e tem inequivocamente o caráter orientador e pedagógico em relação à conduta que deve ser seguida por todos os contribuintes baianos.

A título ilustrativo, afirma ser este o posicionamento da Secretaria de Fazenda de São Paulo em caso similar, destacado na Resposta à Consulta Tributária nº 452/2011, de 17 de novembro de 2011, elaborada pela Consultoria Tributária da SEFAZ-SP, que diz constituir o Doc. 08 razões pelas quais sustenta que a autuação deve ser revista e cancelada, pois, caso contrário, o ICMS-importação não terá 100% do valor recolhido recuperável em observância à regra da não cumulatividade, tanto que a própria fiscalização reconhece a necessidade de que **“o valor recolhido será acrescido do valor de R\$694,98 e compensado como crédito fiscal para resultar na carga tributária de 3,5% prevista na redução da base de cálculo.”**

Declara que a métrica com a qual calculou o imposto está em linha com o critério definido pela SEFAZ, bem como em relação à legislação de regência sobre a matéria.

Dar por certo que a reiteração da conduta da administração criou uma expectativa de confiança legítima de que qualquer alteração da situação jurídica seria prospectiva e previamente comunicada, até porque os atos normativos emanados do poder público possuem eficácia auto vinculativa, de modo que o obriga a respeitar as suas próprias decisões, até a sua efetiva revogação ou invalidação.

Ressalta que o comportamento contraditório se apresenta no campo jurídico como uma conduta ilegal e a sua aplicação demanda quatro pressupostos: (i) um *factum proprium*, isto é, uma conduta inicial; (ii) a legítima confiança de *outrem* na conservação do sentido objetivo desta conduta; (iii) um comportamento contraditório com este sentido objetivo (e, por isto mesmo,

violador da confiança); e, finalmente, (iv) um dano ou, no mínimo, um potencial de dano a partir da contradição.

Expõe lição de Roque Carrazza no sentido de que “*o atraso desmedido do Estado em tomar uma decisão a seu cargo ou em rever uma posição que, por largo tempo abonou, levando as pessoas a, confiantemente, realização atos de disposição, não pode prejudicá-las se, a final, mudar sua orientação. A guinada somente pode alcançar fatos futuros*” (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antônio; NERY Júnior, Nelson. Efeito *ex tunc* e as decisões do STJ, 2<sup>a</sup> ed., Barueri/SP: Manole, 2009, p. 46).

Tem por totalmente insubstancial e insustentável a alteração do critério jurídico, sem prévia comunicação aos contribuintes, como se deu, por exemplo, quando foi divulgado nos sindicatos dos despachantes aduaneiros o arquivo Excel adotado pelos importadores.

Destaca, ainda, que, sendo a redução de base de cálculo hipótese de isenção parcial, a sua modificação ou revogação deve respeitar o princípio da “não surpresa”, sendo pacífico no Eg. Supremo Tribunal Federal que a revogação ou redução de benefício fiscal configura “aumento indireto de imposto, portanto, está sujeito ao princípio da anterioridade tributária”. Aduz que em voto no AgReg no RE nº 564.225, o relator, Ministro Marco Aurélio explicou que ato normativo que reduz ou extingue benefício fiscal aumenta, indiretamente, o ICMS dentro do mesmo exercício. Sendo aplicável, portanto, o princípio da anterioridade.

Seguindo, diz que durante o julgamento do agravo citado, o ministro afirmou que o princípio da anterioridade visa proteger o contribuinte, assim expressando: “*As duas espécies de anterioridade — a anterioridade alusiva ao exercício e a nonagesimal — visam evitar que o contribuinte seja surpreendido. Se, de uma hora para outra, modifica-se o valor do tributo, muito embora essa modificação decorra de cassação de benefício tributário, há surpresa*”.

Reafirma que a mudança de critério jurídico repentina pelo i. Fiscal autuante representa majoração da carga tributária na importação do produto nafta petroquímica, em contraponto ao benefício fiscal de redução tributária, buscado pelo próprio legislador, devendo produzir apenas efeitos prospectivos.

Transcreve o art. 100 do CTN que trata das normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos e reproduz entendimento de HUGO DE BRITO MACHADO, acerca desse dispositivo legal, momento em que o impugnante se manifesta escrevendo que na hipótese deste órgão julgador entender como correto o novo critério adotado pela fiscalização, no mínimo, deve ser aplicada a regra do art. 100, incisos I e III, do Código Tributário Nacional, exonerando-o da aplicação dos acessórios, possibilidade exposta no parágrafo único do art. 100 do CTN.

Por fim, pedindo a realização de diligência, requer o conhecimento e provimento à impugnação para julgar improcedente o lançamento. Subsidiariamente, requer a exclusão dos acessórios com fundamento no art. 100, parágrafo único, do CTN.

Na informação fiscal, fls. 87/94, o autuante diz que o argumento defensivo é baseado, sobretudo, em parecer opinativo exarado pela Diretoria de Tributação da Secretaria de Fazenda, entendendo que o montante do imposto que integra a própria base de cálculo, nos termos da Lei nº 7.014/96, confunde-se com a carga tributária reduzida que, por sua vez, exige a busca do percentual a ser deduzido da base de cálculo previamente determinada.

Observa que embora a orientação tenha sido emanada de órgão orientador, o fato é que a mesma não trata, efetivamente, da redução da base de cálculo prescrita no Caput do Art. 7ºC do Decreto nº 7.799/2000; o texto trata simplesmente da fixação da base de cálculo utilizando o percentual de carga tributária almejada (4%) com a redução a ser aplicada de tal forma que se alcance a prescrição do aludido dispositivo.

Salienta que a orientação DITRI determina que, para se encontrar a base de cálculo cheia, com o imposto calculado por dentro, o valor total da importação deve ser dividido pelo fator 0,96

(considerou a carga efetiva de 4%), mas que, de forma alguma, determina a base de cálculo a ser reduzida. Tão somente fixa a base de cálculo de acordo com o percentual de 4%, que não é a alíquota do imposto aplicável à situação, conforme se observa no demonstrativo abaixo extraído do parecer.

**CÁLCULO DE IMPORTAÇÃO:**

<i>VALOR DA MERCADORIA</i>	<i>R\$</i>	<i>53.785,00</i>
<i>IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO</i>	<i>R\$</i>	<i>30.000,00</i>
<i>PIS</i>	<i>R\$</i>	<i>1.600,00</i>
<i>COFINS</i>	<i>R\$</i>	<i>8.400,00</i>
<i>AFRMM</i>	<i>R\$</i>	<i>2.000,00</i>
<i>ARMAZENAGEM</i>	<i>R\$</i>	<i>3.000,00</i>
<i>TAXA SISCOMEX</i>	<i>R\$</i>	<i>214,50</i>
<i>OUTRAS DESPESAS</i>	<i>R\$</i>	<i>1.000,50</i>
<i>TOTAL DA MERCADORIA</i>	<i>R\$</i>	<i>100.000,00</i>
<i>BASE DE CÁLCULO (/0,96)</i>	<i>R\$</i>	<i>104.166,66</i>

Diz que inseriu observações entre parênteses no trecho do parecer para possibilitar o entendimento de que, nesta explicação, não há redução de base de cálculo, mas apenas a fixação e posterior conversão para aplicação da alíquota interna de 17%, pois 4% sobre o montante acima obtido (R\$104.166,66) é, aproximadamente, o mesmo resultado de 17% sobre R\$25.000,00, já que a conversão correta seria R\$24.509,76.

Escreve que para encontrar (na verdade, converter) a base de cálculo reduzida (fixada) deve ser feita a divisão de 4% (do valor obtido da aplicação do percentual de 4% R\$104.166,66/0,17) por 17%, e o valor assim encontrado (convertido para aplicação da alíquota do imposto de 17%) deve ser multiplicado pelo valor "cheio" da operação (ICMS calculado por dentro). Uma vez encontrada a base de cálculo reduzida (repito, convertida), será aplicada a alíquota de 17%, obtendo-se o valor do imposto efetivamente incidente sobre a importação efetuada.

Diante do exposto, considerando o exemplo de cálculo apresentado na inicial, ressalta que está correta a sistemática adotada pela empresa, apesar de terem sido utilizados valores aproximados:

*REDUÇÃO BASE DE CÁLCULO ICMS (\*0,24%) R\$ 25.000,00*  
*Conforme Art. 7º-C do Decreto 7799/00 e Termo de Acordo firmado*

*VALOR DO ICMS A PAGAR R\$ 4.250,00*  
*(ALÍQUOTA 17%)*

Portanto, considerando que a alíquota interna do imposto (18%) que integra a base de cálculo não se confunde com carga tributária reduzida (3,50%) que deve ser obtida por meio da redução da base de cálculo, cuja formação é a determinada por lei (que exige a integração do montante do imposto, que é de 18%) resta apenas a conclusão de que se não houvesse redução da base de cálculo, a mesma seria obtida por meio da divisão do valor total dos custos da importação pelo fator 0,82; porém, havendo determinação legal no sentido de se reduzir a base de cálculo de tal forma que a carga tributária resulte em 3,50%, deve a base de cálculo originariamente obtida normalmente ser deduzida do percentual aproximado de 19,44% para que a posterior aplicação da alíquota interna de 18% resulte na carga determinada no inciso XL do Art. 266 do RICMS/BA.

Crê que a matéria deveria ser objeto de discussão e resolução pelo órgão de política fazendária dos estados, o CONFAZ, já que, ao menos, mais dois estados se posicionam de maneira diversa, conforme quadro explicativo abaixo elaborado por advogada de prenome Carol, que se posicionou de acordo com a lógica exarada pelo Estado de Santa Catarina.

DE ACORDO COM :	DE ACORDO COM:
<b>COPAT 030/2012 – SEFAZ/SC</b>	<b>RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 452/2011 – SEFAZ/SP</b>
1º) Soma o VALOR ADUANEIRO + II + IPI + PIS + COFINS + TAXA SISCOMEX.	1º) Soma o VALOR ADUANEIRO + II + IPI + PIS + COFINS + TAXA SISCOMEX.

R\$ 11.594,56 + R\$ 2.087,02 + R\$ 2.052,24 + R\$ 191,31 + R\$ 881,19 + R\$ 214,50 = R\$ 17.020,82	R\$ 11.594,56 + R\$ 2.087,02 + R\$ 2.052,24 + R\$ 191,31 + R\$ 881,19 + R\$ 214,50 = R\$ 17.020,82
2º) Divide o valor somado pelo coeficiente abaixo, que é o que chamamos de cálculo por dentro:	2º) Divide o valor somado pelo coeficiente abaixo, que é o que chamamos de cálculo por dentro:
(1 - Alíquota devida do ICMS) (1 - 18%) = 1 - 18/100 = 1 - 0,18 =  Coeficiente = 0,82	(1 - % Carga Tributária Final) (1 - 8,80%) = 1 - 8,8/100 = 1 - 0,088 = Coeficiente = 0,912
3º) Assim, a base de cálculo do ICMS normal será:  Base de Cálculo = R\$ 17.020,82 / 0,82 = R\$ 20.757,09  <u>Base de Cálculo = R\$ 20.757,09</u>	3º) Assim, a base de cálculo do ICMS (suposta) seria de:  Base de Cálculo (Suposta) = R\$ 17.020,82 / 0,912 = R\$ 18.663,18  <u>Base de Cálculo (Suposta) = R\$ 18.663,18</u>

## 2) A BASE DE CÁLCULO REDUZIDA

DE ACORDO COM :  <b>COPAT 030/2012 – SEFAZ/SC</b>	DE ACORDO COM:  <b>RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 452/2011 – SEFAZ/SP</b>
4º) Após efetuar o cálculo para localizar a Base de Cálculo Normal, deve-se então aplicar a redução para encontrar a Base de Cálculo Reduzida, de forma que o valor do ICMS a recolher seja equivalente a 8,80% da operação.  Base de Cálculo Normal x % de Redução = Base de Cálculo Reduzida  R\$ 20.757,09 x 48,88% = R\$ 10.147,91  <u>Base de Cálculo Reduzida = R\$ 10.147,91</u>	4º) Porém, como 8,80% é a carga final e não a alíquota do ICMS, retira-se o valor do ICMS achado da Suposta para encontrar a Base de Cálculo, e através deste montante, calcula-se a alíquota do ICMS a recolher.  Base de Cálculo Suposta X 8,8% R\$ 18.663,18 x 8,8%  <u>Valor do ICMS = R\$ 1.642,36</u>  Base de Cálculo Reduzida = Valor do ICMS ÷ alíquota/100  R\$ 1.642,36 ÷ 0,18  <u>Base de Cálculo Reduzida = R\$ 9.124,22</u>

## 3) O ICMS A PAGAR

DE ACORDO COM :  <b>COPAT 030/2012 – SEFAZ/SC</b>	DE ACORDO COM:  <b>RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 452/2011 – SEFAZ/SP</b>
5º) Então, seguindo o raciocínio, temos que o ICMS a pagar é:  Base de Cálculo Reduzida X alíquota normal = ICMS a pagar  R\$ 10.147,91 X 18% = R\$ 1.826,62	5º) A norma determina que a alíquota incidente sobre o ICMS será a da mercadoria, (no nosso caso 18%):  Base de Cálculo Reduzida X alíquota normal = ICMS a pagar  R\$ 9.124,22 x 18% = R\$ 1.642,36
6º) Tirando a prova, o valor de R\$ 1.826,62, deve corresponder a 8,80% da operação (Base de Cálculo Normal).  R\$ 20.757,09 x 8,80% = 1.826,62  Feito! O valor do ICMS a recolher é de R\$ 1.826,62!  <u>ICMS A PAGAR = R\$ 1.826,62</u>	6º) Tirando a prova, o valor de R\$ 1.642,36, deve corresponder a 8,80% da operação (Base de Cálculo Suposta).  R\$ 18.663,18 x 8,80% = 1.642,36  Feito! O valor do ICMS a recolher é de R\$ 1.642,36!  <u>ICMS A PAGAR = R\$ 1.642,36</u>

Ao fim desses descritivos de cálculos, ao que parece há transcrição de um diálogo, partindo do seguinte questionamento:

*Carol, de onde você tirou este valor de 8,80%??*

Resposta:

É o seguinte: O Convênio diz que “**Fica reduzida a base de cálculo do ICMS...**”; “...de forma que a carga tributária seja equivalente...”; no caso do nosso exemplo: “...8,80%.”, “Ou seja: Para que se chegue a uma carga tributária (montante do imposto a ser recolhido) equivalente a **8,80%**, é necessário que a Base de Cálculo Normal seja reduzida. Para isso a nova base de cálculo (reduzida) deve corresponder a **48,88%** da normal, considerando a alíquota do ICMS normal de 18%.

Declara que para demonstrar como chegar neste percentual de 48,88% de redução, pode-se fazer uma regra de três OU a fórmula de cálculo normal, vejam:

REGRA DE TRÊS	FÓRMULA NORMAL
18 ----- 100	$8,80\% (VT/0,82) = ((VT/0,82)*x)*18\%$
8,8 ----- x	$8,80\% (VT/0,82) = ((VT/0,82)*x)*18\%$
$18x = 880$	$8,80\% = x*18\%$
$x = 880 / 18$	$x = 8,80\% / 18\%$
$x = 48,88\%$	$x = 0,4888 = 48,88\%$

*Fonte: Lei do ICMS e Anexo II do RICMS/SP.*

## MINHA OPINIÃO

**Eu não concordo com este ponto de vista da** Resposta à Consulta Tributária nº 452/2011, de 17 de Novembro de 2011.

*Carol, por que você não concorda?*

Porque se o Convênio ICMS 52/1991 diz que fica reduzida a Base de Cálculo de forma que a **carga tributária seja equivalente a 8,80%**, eu não posso **integrar** na Base de Cálculo **antes da redução**, o montante de ICMS **equivalente a 8,80%**, pois a redução é posterior à integração do ICMS. Ou seja, a Base de Cálculo a qual o Convênio ICMS 52/1991 menciona em “*fica reduzida a Base de Cálculo de forma que a carga tributária seja equivalente a 8,80%*”, é a **Base Cálculo normal**.

Entendo que primeiro é preciso encontrar a base normal, através da integração do valor do ICMS de acordo com a alíquota normal da mercadoria, para depois sim, reduzi-la.

*“Em se tratando da importação 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.”*

**Fonte:** Consulta nº 030/2012 – Sefaz/SC (grifos no original).

Após o diálogo transscrito, conclui: “Nestes termos agora expostos e considerando que a consulta apontada não foi formulada ou teve parecer dirigido à impugnante pugno pela declaração de procedência do Auto de Infração, sobretudo, quanto à forma de apuração da base de cálculo”.

## VOTO

O Auto de Infração acusa recolhimento de ICMS a menos em face de erro na determinação da base de cálculo do imposto, referente a mercadorias e/ou bens procedentes do exterior.

Embora o impugnante tenha tratado apenas do mérito do procedimento fiscal em revisão neste órgão judicante administrativo (aspecto que será oportunamente apreciado), compulsando os autos observo vícios quanto ao cumprimento do devido processo legal, instituto jurídico necessário para a validade, eficácia e completude do lançamento tributário em apreço, no que diz respeito, enfim, à sua legalidade.

Tal exame envolve, inicialmente, a análise da competência do agente, a forma, a causa, o objeto e a finalidade do lançamento de ofício em revisão.

Nesse sentido, a primeira questão que aíula minha atenção diz respeito à competência para o autuante, como Agente de Tributos Estaduais, lavrar o Auto de Infração neste caso, uma vez que aos ocupantes desse cargo público compete apenas a constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos optantes pelo Simples Nacional (Código Tributário Estadual: Art. 107, § 3º) e, como veremos, embora materializando a ocorrência fiscal em modelo formal apropriado para tanto, os seus escritos não me convencem que, de fato, ela tenha se dado no trânsito da mercadoria.

É que a fiscalização de trânsito ocorre quando as mercadorias estão, de fato, em trânsito e o que qualifica a lavratura de AI por ATE nesse caso não é a sua lotação na Inspetoria Fiscal de Mercadorias em Trânsito nem a utilização de formulário específico para tanto, mas, sim, a constatação do trânsito irregular de mercadoria, ou seja, quando isto ocorrer desacompanhado de documentação fiscal regularmente exigida ou com documentação inidônea nos termos do art. 44 da Lei 7.014/96:

Art. 44. Para os efeitos desta Lei, considera-se:

...

II - inidôneo o documento fiscal que:

- a) omitir indicações;
- b) não seja o legalmente exigido para a respectiva operação ou prestação;
- c) não guardar os requisitos ou exigências regulamentares;
- d) contiver declaração inexata, estiver preenchido de forma ilegível ou contiver rasura ou emenda que lhe prejudiquem a clareza;
- e) não se referir a uma efetiva operação ou prestação de serviços, salvo nos casos previstos em regulamento;
- f) embora revestido das formalidades legais, tiver sido utilizado com o intuito comprovado de fraude;
- g) for emitido por contribuinte:
  - 1 - fictício ou que não estiver mais exercendo suas atividades;
  - 2 - no período em que se encontrar com a inscrição desabilitada.

Parágrafo único. Nos casos das alíneas “a”, “c” e “d” do inciso II, somente se considerará inidôneo o documento fiscal cujas irregularidades forem de tal ordem que o torne imprestável para os fins a que se destine.

Para o que me interessa no instante, o RPAF dispõe:

Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:

...

IV - Termo de Apreensão, Termo de Liberação ou Termo de Depósito, para documentar a apreensão de mercadorias, bens, livros ou documentos que constituam prova material de infração, bem como sua liberação ou depósito em poder de terceiro, nos termos da legislação do ICMS;

IV-A - Termo de Ocorrência Fiscal, para documentar situação irregular de mercadorias, bens e equipamentos, livros ou documentos fiscais, quando for desnecessária a apreensão dos mesmos;

Para desembaraçar a mercadoria importada, com respeito à competência estadual, vê-se nos autos que o contribuinte procedeu com os documentos regularmente exigidos (DI e prévio pagamento do ICMS). Portanto, ainda que o trânsito das mercadorias não esteja comprovado ou, ao menos devidamente circunstaciado nos documentos apropriados (termo da ocorrência ou AI), de modo a documentar a situação irregular da mercadoria, se ela estava em trânsito, provado não está que tal trânsito ocorreu sem a regular documentação fiscal ou com documentação fiscal inidônea nos termos legais.

Por outro lado, sendo o caso de divergência de entendimento quanto ao cálculo de apuração do valor do ICMS devido na importação de bens por regular contribuinte não optante do SIMPLES NACIONAL, apresenta-se razoável dúvida quanto à infração acusada.

Por consequência, situação como a que se apresenta neste caso, em que não esteja comprovada a irregular situação da mercadoria como causa da infração acusada, uma vez que a autuação foi motivada por mera divergência do ATE quanto à fórmula do cálculo do ICMS oportunamente

pago (fls. 02, 81 e 83), não comporta a lavratura do termo de apreensão previsto no inciso IV-A do art. 28 do RPAF.

Desse modo, por fugir à sua competência, o mais que o ocupante do cargo de Agente de Tributos Estaduais obriga-se a fazer em caso tal, é informar seu entendimento sobre o caso à repartição fiscal à qual esteja circunscrita o contribuinte, de modo a que, em havendo imposto a ser exigido, o concernente crédito tributário possa ser legalmente constituído pela autoridade administrativa fiscal competente. No caso, o Auditor Fiscal (Código Tributário Estadual: Art. 107, § 2º).

Ademais, nesse sentido permito-me deduzir a própria insegurança que o autuante manifesta em sua pouco comprehensível informação fiscal, da qual destaco aspectos.

Primeiro, seguindo o que escreve o autuante na informação fiscal (fls. 88-89) o resultado matemático do imposto é R\$10.078.814,41, valor absurdamente diferente do que calculou como ICMS devido na importação (R\$2.433.273,03).

Escreve ele:

“Considerando, portanto, que a alíquota interna do imposto (18%) que integra a base de cálculo não se confunde com carga tributária reduzida (3,50%) que deve ser obtido por meio da redução da base de cálculo, cuja formação é a determinada por lei (que exige a integração do montante do imposto, que é de 18%) resta apenas a conclusão de que se não houvesse redução da base de cálculo, a mesma seria obtida por meio da divisão do valor total dos custos da importação pelo fator 0,82; porém, havendo determinação legal no sentido de se reduzir a base de cálculo de tal forma que a carga tributária resulte em 3,5% **deve a base de cálculo originalmente obtida normalmente ser deduzida do percentual aproximado de 19,44%** para que a posterior aplicação da alíquota interna resulte na carga determinada no inciso XL do Art. 266 do RICMS/BA” (grifos meus).

Então, seguindo seu raciocínio, calculemos o resultado:

- Valor da importação: R\$53.648.586,64
- Despesas adicionadas: R\$ 3.648.586,06
- Total da operação: R\$56.994.288,71
- Alíq. 18% - fator: 0,82
- ICMS a integrar a BC: R\$12.510.941,41
- BC cheia: R\$69.505.230,12
- % “dedução” BC citado: 19,44%
- BC **deduzida**: R\$13.511.816,74
- BC reduzida: R\$55.993.413,39
- **ICMS aliq. 18%:** R\$10.078.814,41

Segundo, transcrevendo um provável e confuso diálogo estabelecido entre duas pessoas no qual apenas se é possível identificar uma delas, que diz ser uma “advogada de prenome Carol”, que, segundo escreve, elaborou um estranho “quadro” que entende explicativo para sustentar seu entendimento, que, por sua vez, diz estar de “acordo com a lógica exarada pelo estado de Santa Catarina”, desprezando o fato de sua estrita vinculação funcional à normativa do Estado da Bahia, também demonstra incerteza e insegurança quanto ao procedimento fiscal que levou a efeito, ao escrever “Na verdade, creio que a matéria deveria ser objeto de discussão e resolução pelo órgão de política fazendária dos estados, o CONFAZ, já que, ao menos, mais dois estados se posicionam de maneira diversa...” (fls. 89-94).

Por considerar que os autos possuem suficientes elementos para formar minha convicção, com fundamento no art. 147, inciso I, “a”, do RPAF, indefiro o pedido de diligência.

Dessarte, constatando não haver prova de que a ação fiscal se deu por ocasião do trânsito de mercadorias, ou em estabelecimento enquadrado no SIMPLES NACIONAL, situações em que o crédito tributário deve ser constituído por prepostos fiscais ocupantes do cargo de Agente de Tributos Estaduais, e que o lançamento tributário não contém suficientes elementos para se determinar, com segurança, a infração, impõe-se a nulidade deste ato administrativo em sede de

revisão por autocontrole neste CONSEF. Contudo, por haver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, conforme prevê o parágrafo único do art. 155 do RPAF, deixo de pronuncia-la e adentro pela apreciação meritória do Auto de Infração.

Pois bem! O artigo 266 e inciso XL dispõem:

Art. 266. É reduzida a base de cálculo, podendo ser mantido integralmente o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações:

...

XL - nas saídas internas e nas entradas decorrentes de importação do exterior com nafta e etano, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 3,5 % (três inteiros e cinco décimos por cento);

Para o caso em apreço, conforme o inciso VI do art. 17 da Lei 7.014/96 e seu § 1º, a base de cálculo do imposto se compõe da soma das seguintes parcelas: a) o valor da mercadoria ou bem constante nos documentos de importação, convertido em moeda nacional; b) o imposto sobre a importação; c) o imposto sobre produtos industrializados; d) o imposto sobre operações de câmbio; e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração; e) o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Para este caso concreto, e no que diz respeito aos elementos que compõem a BC, assentem autuante e contribuinte, pois este aspecto não participa da lide administrativa aberta com a impugnação ao lançamento tributário.

Ora, se o valor do imposto integra a base de cálculo do ICMS-Importação; a carga tributária na importação da mercadoria objeto da autuação (nafta) é 3,5%; o ICMS e a alíquota incidente nas operações de importação ou bens do exterior é 18% (Lei 7.014/96: Art. 15, I, “d”), para que ocorra a efetivação da carga tributária devida, por óbvio, o valor do imposto integrável à base de cálculo real deve corresponder a 3,5% do seu próprio valor, e não correspondente ao ICMS calculado à alíquota de 18%, que não se efetiva no caso. É, pois, exatamente o que se explica no Parecer DITRI nº 18709 de julho de 2013 para uma carga tributária efetiva de 4% que, ao contrário do que escreve o autuante em sua informação fiscal (fl. 87), não sendo opinativo, aplica-se ao presente caso apenas substituindo seus valores, como corretamente efetuado e demonstrado pelo impugnante à fl. 25, para apurar o ICMS que recolheu, conforme demonstrativo de fl. 81 e documentos de fls. 83-84.

Ademais, orientação semelhante é rotineiramente posta nos pareceres da DITRI respondendo consultas nesse sentido. Mais recentemente é o caso do Parecer nº 10930, de 28/04/2016, para um caso de redução de base de cálculo em que a carga tributária efetiva é 7%, conforme art. 268, inciso XXXI, do RICMS/BA.

Por todo o exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210943.0095/17-2**, lavrado contra **BRASKEM S/A**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de dezembro de 2017.

JOÃO VICENTE COSTA NETO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA - JULGADOR