

**A. I. Nº** - 269354.3010/16-2  
**AUTUADO** - BCI BRASIL CHINA IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA S/A  
**AUTUANTE** - LUIS HENRIQUE DE SOUSA ALEXANDRE  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 16.07.2018

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0106-04/18

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. Autuado comprova inclusão de valores em duplicidade referentes à capatazia. O autuante cometeu equívoco quando da inserção do ICMS na base de cálculo ao incorporar o percentual de 25% e não a alíquota efetiva de 17%, conforme entendimento firmado pela Procuradoria Geral do Estado através de Parecer solicitado por esta Junta de Julgamento Fiscal, gerando repercussão também no cálculo do ICMS-ST, e Parecer DITRI nº 01587/2012, que em caso semelhante se posicionou no sentido de que havendo redução da base de cálculo a alíquota a ser considerada será a efetiva e não a alíquota cheia. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 26/09/2016, reclama o valor de R\$96.662,68, acrescido da multa de 60%, em razão do cometimento de infração à legislação do ICMS, decorrente de recolhimento a menor do ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorrida até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial.

Em complementação foi consignada a seguinte informação: “ *Recolheu o ICMS Normal e Substituição Tributária a menor em decorrência da não inclusão de despesas com Capatazia e na formação da base de cálculo do ICMS com alíquota correta, no caso 25%. Referentes às Declarações de Importação: 151054469-2, de 12/06/2015.* ”

Consta ainda a seguinte informação: “ *Recolhimento a menor do ICMS Normal e Substituição Tributária quando do desembaraço aduaneiro do óleo diesel constante nas Declarações de Importação emitidas no 1º semestre de 2015: DI's:150522861-3/150522861-3/150522929-6/150923969-5/150924100-2/151054469-2, conforme Demonstrativo de Débito anexo ao presente PAF e explicações constantes no Relatório de Fiscalização.* ”

O sujeito passivo, em sua defesa, fls. 26 a 36, inicialmente diz ser tempestiva a apresentação da mesma, considerando a contagem do prazo interposto. Prossegue fazendo um resumo do procedimento fiscal, esclarecendo que em 21/10/2016 o Fisco Estadual da Bahia lavrou o auto de infração ora combatido, através do qual restou constituído crédito tributário no montante de R\$208103,46 referente ao suposto recolhimento a menor de ICMS Substituição Tributária nas operações de importação de óleo diesel registradas nas DI's nºs 151054469-2, 150923969-5, 150924100-2.

Esclarece que quanto à DI nº 151054469-2 que se trata de infração referente recolhimento a menor de ICMS Normal e ICMS-ST; no que diz respeito às DI's 150923969-5, 150924100-2, referem-se a recolhimento a menor de ICMS-ST.

De acordo com a autoridade fiscal, houve recolhimento a menor de ICMS Substituição Tributária, em razão da não inclusão de despesas com capatazia na formação da base de cálculo do ICMS, bem como a não inclusão da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) na composição da base de cálculo do imposto, e assim infringiu o art. 4º, IX, 17, VI, ambos da Lei nº 7.014/96, c/c art. 332, IV, do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/2012). Ao fim foi cominada à multa prevista no art. 42, 11, alínea "a", da Lei nº 7.014/96, qual seja, 60% (sessenta por cento), do imposto não recolhido tempestivamente.

Afirma que a autuação dessa forma é manifestamente improcedente, apresentando as seguintes razões:

Inicialmente argui preliminar de nulidade do lançamento, tendo em vista a extrapolação do prazo de início da fiscalização previsto na Ordem de Serviço emitida pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Explica que o art 28, §1º, do RICMS/BA, estabelece que a fiscalização deverá ser concluída no prazo de 90 (noventa) dias, sendo que o referido prazo começa a fluir na data de início da fiscalização, que é estipulada pela Ordem de Serviço, documento emitido por autoridade hierarquicamente superior ao auditor fiscal. Com isso, restringe-se o período de atuação do fiscal, que não poderá iniciar a fiscalização quando bem entender, devendo obedecer ao prazo estabelecido na Ordem de Serviço.

Diz que no presente caso, consta na Ordem de Serviço nº 500244/2016, vinculada ao Auto de Infração nº 269354.3010/16-2, que a fiscalização deveria ter sido iniciada em 01/01/2016. Considerando que o procedimento de fiscalização deveria ter começado em 01/01/2016 (sexta-feira), e que o prazo para sua conclusão era de 90 (noventa) dias, o encerramento da fiscalização deveria ocorrer até 04/04/2016 (segunda-feira). Assim, a Ordem de Serviço nº 500244/2016 perdeu sua validade, haja vista o decurso do prazo máximo de conclusão da fiscalização.

Prossegue afirmando que a fiscalização foi iniciada tão somente em 23/09/2016, conforme registrado pela própria autoridade no Termo de Início de Fiscalização (DOC.03). Ou seja, o fiscal autuante iniciou a fiscalização sem poderes para tanto, já que a Ordem de Serviço nº 500244/2016 havia vencido em 04/04/2016.

Conclui asseverando que inexistente a Ordem de Serviço apta a lastrear a realização do procedimento fiscal, portanto, naquele momento, a autoridade fiscal não poderia iniciar qualquer procedimento fiscal, tendo em vista que sua autorização para tanto venceu em 04/04/2016, razão pela qual deve ser reconhecida a nulidade de todo o procedimento administrativo fiscal.

No tocante ao mérito, destaca que o valor da capatazia está devidamente incluído no valor da mercadoria importada, de modo que nova cobrança nesse sentido enseja bitributação, vedado pelo Sistema Constitucional Tributário.

Explica que de acordo com a capitulação da infração, na composição da base de cálculo foram incluídas as rubricas: Valor Aduaneiro, PIS, COFINS, CIDE, Multa, Taxa SISCOMEX, Armazenagem e AFRMM, deixando, supostamente, de abranger as despesas referentes à capatazia. Transcreve os valores citados referentes à DI nº 151054469-2.

Explica que o valor correspondente à despesa de capatazia foi devidamente contabilizado no Valor da Importação e, para sua surpresa foi desconsiderada pela autoridade fiscal autuante, no momento da fiscalização.

Destaca que o Valor da Importação (VI) foi obtido através da seguinte fórmula:

$$VI = [(Quantidade do produto(litros) \times Preço de Compra) \times Taxa de Câmbio] + Capatazia$$

Inserindo os dados constantes na Declaração da Importação - que compreende todas as informações relativas à operação de importação - nas variáveis da equação apresenta o seguinte

cálculo:

$$VI = [(1.995.470 \times \text{US\$ } 0,4695) \times 3,0843] + \text{R\$ } 12.554,15 (\text{capatazia}) = \text{R\$ } 2.902.152,04$$

Transcreve ainda os valores referentes às DI nºs 150923969-5 e 150924100-2, resultando nos valores de R\$R\$1.070.088,30 e R\$2.853.569,71, respectivamente.

Assim, não há que se falar em exclusão da capatazia da base de cálculo do ICMS, vez que o mencionado valor foi declarado nas importações, sendo devidamente computado no “Valor de Importação da Mercadoria”, uma vez comprovada a inclusão da capatazia na base de cálculo do imposto, deve-se afastar a autuação, sob pena de admitir-se bitributação, conforme demonstram os julgados deste Conselho, cujas Ementas transcreveu.

Acrescenta que além disso, a operação sob exame é desonerada com redução da base de cálculo, de forma que a carga tributária efetiva corresponda a 17% (dezessete por cento), à luz do previsto no art. 268, XXIII, do Decreto nº 13.780/2012, que transcreveu, e por consequência, na formação da base de cálculo do imposto deve ser considerada a alíquota efetiva de 17% (dezessete por cento), e não a alíquota cheia que corresponde a 25% (vinte e cinco por cento), conforme art.16, II, "e, da Lei 7.014/96.

Explica que a operação em questão é desonerada, a fim de que a carga tributária incidente seja equivalente a 17% (dezessete por cento). Assevera que a carga tributária incidente sobre a base de cálculo nada mais é senão a própria alíquota do tributo. Isso posto, por meio de simples silogismo, é forçoso concluir que a alíquota incidente sobre as operações em questão corresponderá a 17% (dezessete por cento).

Considerando que o ICMS deve integrar sua própria base de cálculo, consoante previsão do art. 17, §1º, I, da Lei nº 7.014/96, essa incorporação deve corresponder tão somente ao montante equivalente à alíquota efetiva incidente sobre a operação que, no presente caso, será 17% (dezessete por cento), como visto anteriormente.

Diz que partindo dessas premissas, é forçoso concluir que o autuante formatou erroneamente a base de cálculo do ICMS, vez que desconsiderou a desoneração incidente sobre as operações. Assim, incorporou à base de cálculo o valor correspondente a 25% (vinte e cinco por cento), quando, levando-se em consideração o real sentido da norma que se extrai do art. 268, XXIII, do Decreto nº 13.780/2012, o correto seria adicionar somente o valor correspondente à 17% (alíquota efetiva do imposto).

Conclui que a autuação está completamente dissonante com o benefício fiscal estabelecido pela legislação, vez que, para que seja preservado o verdadeiro sentido da norma, a incorporação do ICMS na sua base de cálculo deve considerar a alíquota efetivamente incidente sobre a operação.

Transcreve a fórmula adotada pela fiscalização e pela empresa:

**Fiscalização:**  $\frac{BC}{0,75} \times 0,68 \times 0,25$

Onde:

BC = Base de cálculo, formada pelo valor da mercadoria acrescido de IPI, II,

PIS, COFINS, Armazenagem, Taxa Siscomex e Capatazia

0,75 = 1 - alíquota cheia do ICMS (25%): fator que resulta numa incorporação a maior do imposto em sua base de cálculo

0,68 = Fator de redução da base de cálculo = 17/25

0,25 = alíquota utilizada para determinação do ICMS a recolher

**Empresa :**  $BC \times 0,68 \times 0,25$

0,83

Onde:

BC = Base de cálculo, formada pelo valor da mercadoria acrescido de IPI, li, PIS, COFINS, Armazenagem, Taxa Siscomex e Capatazia

0,75 = 1 - alíquota reduzida do ICMS (17%): considerando, dessa forma, a efetiva redução da base de cálculo, conforme prevê o art. 268, XXIII, do Decreto nº 13.780/2012

0,68 = Fator de redução da base de cálculo = 17/25

0,25 = alíquota utilizada para determinação do ICMS a recolher

Aduz que nessa linha de raciocínio, considerando que, nas operações envolvendo a comercialização de óleo diesel, existe sistemática própria de recolhimento do imposto, que consiste na aplicação de carga tributária efetiva de 17% (dezessete por cento), o ICMS por dentro, que compõe a base de cálculo, deverá corresponder a essa mesma alíquota, sob pena de desnaturação do benefício fiscal concedido.

Acrescenta que nesse sentido, inclusive, é o Parecer DITRI nº 01587/2012, emanado por órgão da própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que, em caso análogo, entendeu que, quando houver redução da base de cálculo, a alíquota a ser incorporada à mesma será a alíquota efetiva, e não a alíquota cheia.

Reitera que a fórmula adotada no Auto de Infração, com ICMS por dentro à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), não 0,75 não só ignora o benefício estabelecido em lei, como também desborda da real finalidade da norma incentivadora, estando, ademais, em desconformidade com a orientação da própria Secretaria da Fazenda, veiculada através do Parecer DITRI nº 01587/2012.

Finaliza formulando os seguintes pedidos:

- a) o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, tendo em vista a ausência de poderes da autoridade fiscal para realizar o procedimento de fiscalização;
- b) na hipótese de não ser reconhecida a nulidade, seja julgado improcedente o Auto de Infração.

Por fim, nos termos do art. 8º, IV, do RICMS/BA, que pretende provar o alegado por todos os meios de prova admitidos em direito.

O autuante ao prestar a informação fiscal às fls.79 a 83, transcreve e faz um resumo dos argumentos defensivos.

Após, diz que em relação ao prazo da Ordem de Serviço efetivamente na legislação, no art. 28, §1º do RICMS/BA, consta a previsão de 90 (noventa) dias quanto ao prazo referente ao procedimento de fiscalização, entretanto este é prorrogável.

Assevera que conforme consta no processo, a prorrogação ocorreu, houve a comunicação através do Domicílio Tributário Eletrônico – DTE e a ciência da AUTUADA. Afirma que a O.S estava ativa, vez que através dela ocorre o acesso pelo autuante ao DTE, bem como, a todos os sistemas vinculados para obter-se a lavratura do Auto de Infração, e caso contrário, o autuante não poderia sequer, acessar os sistemas corporativos que constitui o objeto do presente processo e assim sendo, fica afastado o argumento da nulidade do lançamento por ter ocorrido extrapolação do prazo previsto para a conclusão do procedimento fiscal.

No que tange à despesa de capatazia, afirma que a formatação da base de cálculo das declarações de importação retro indicadas, teve como referência a consulta do Extrato da Declaração de Importação e Consumo, emitido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB referente às Declarações de Importação: 150522861-3/150522861-3/150522929-6/150923969-5/150924100-2/151054469-2, sendo assim, nos referidos documentos expedidos pela RFB, não há indicativos sobre o Preço Unitário de Compra ou que as Despesas de Capatazia estão incluídas no valor de R\$ 2.902.152,05

conforme DI 15/1054469-2. Este valor é obtido através do VLMD constante no documento expedido pela RFB, que significa Valor da Mercadoria no Local do Desembaraço, no caso, como exemplo, considerando a DI15/1054469-2 o valor constante do VLMD são US\$ 940.943,50 dólares americanos que multiplicado pela Taxa de Conversão de Câmbio R\$ 3,0843 proporciona o valor de R\$2.902.152,05, portanto se conclui que efetivamente as despesas com Capatazia não constituíram a base de cálculo do ICMS de importação referente às Declarações de Importação: 150522861-3/150522861-3/150522929-6/150923969-5/150924100-2/151054469-2.

Conclui desafiando, para que caso a autuada tenha outra fonte de informação que desconstitua os argumentos acima, sem dúvida, os membros julgadores do Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) irão considerar a impugnação.

Quanto à alíquota do ICMS na formação da base de cálculo, esclarece a constatação de que a empresa equivocou-se, não levando em consideração o art. 16, II, "e", Lei n.º 7.014/96, onde é definido que para o "Gasóleo" (Óleo Diesel) a alíquota do ICMS é 25%, portanto, de forma equivocada procedeu ao cálculo da base de incidência do imposto, com a carga tributária de 17%, e esclarece ainda que o montante do próprio imposto integra a base de cálculo, constituindo o respectivo destaque no documento fiscal mera indicação para fins de controle, art. 17, §1º, I, da retro referida norma tributária.

Prossegue esclarecendo que após formar a base de cálculo com a alíquota de 25% é que se aplica a Redução da Base de Cálculo do "Gasóleo" (Óleo Diesel) de 25% para 17%, conforme dispõe o art. 268, XXIII, Decreto n.º 13.780/2012. Após isso, a autuada deve buscar nas normas infra legais do ICMS algum benefício fiscal correspondente ao produto em foco, neste caso, observar-se-á a Redução da Base de Cálculo do "Gasóleo" (Óleo Diesel) de 25% para 17%, conforme dispõe o art. 268, XXIII, Decreto n.º 13.780/2012. Portanto, matematicamente deve-se também ir formando a base de cálculo de forma sistemática partindo-se do princípio hierárquico, primeiro: a Lei (Alíquota de 25%), divide-se os valores que formam a base de cálculo por 0,75 e finalmente após obter a base de cálculo com ICMS embutido, aplica-se a redução da base de cálculo, conforme dispõe o art. 268, XXIII, Decreto n.º 13.780/2012. Equivocadamente, a autuada entende que o benefício fiscal deve ser efetuado em duas vezes, primeiro adotando a alíquota de 17% ao invés de 25% na formação da base de cálculo do ICMS e depois, aplica mais um benefício fiscal aplicando mais uma vez a redução da base de cálculo.

Ante os argumentos expostos, requereu a Procedência do Auto de Infração;

A autuada ao se manifestar, faz um breve resumo do Processo Administrativo, dizendo que não merecem prosperar, as alegações da autoridade fiscal, pelas razões adiante expostas.

Da preliminar de nulidade diz que consoante as alegações da autoridade fiscal, teria ocorrido a prorrogação da Ordem de Serviço nº 500244/2016, através de comunicação ao contribuinte, realizada no Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, porém, a referida comunicação eletrônica não ocorreu. Tanto é assim que a autoridade fiscal não juntou aos autos do presente processo a referida prova documental. A única notificação encaminhada ao contribuinte, via DTE, foi a intimação para apresentação de documentos, ora anexa (DOC.01), realizada em 22/09/2016 e sendo assim, na ausência de comunicação escrita de prorrogação o (art. 28, §1º, RPAF), afigura-se patente a falta de poderes da autoridade fiscal para iniciar o procedimento fiscal e, conseqüentemente, lavrar o Auto de Infração ora guerreado, o que contamina de nulidade todo o procedimento administrativo fiscal.

No que diz respeito à formação da base de cálculo, incluindo as despesas de capatazia, argumenta que de acordo com a autoridade fiscal, o Extrato da Declaração de Importação emitido pela RF, anexado ao Auto de Infração, não indica o preço unitário de compra, tampouco as despesas de capatazia. Sucede que tais informações estão presentes no referido documento, o qual afirma nas alegações do Fisco Estadual e para sua sustentação da tese, transcreve a fórmula de como obteve

o valor da Importação.

Esclarece que os referidos valores estão devidamente consignados no Extrato emitido pela RFB e utilizado pela autoridade fiscal autuante (anexado ao Auto de Infração).

Considerando, portanto, que o cálculo realizado pelo contribuinte encontra-se em conformidade com as informações constantes no Extrato de Declaração de Importação (documento utilizado pelo próprio fiscal para lastrear a atuação), não há que se falar em exclusão da capatazia da base de cálculo do ICMS, vez que o mencionado valor foi declarado na importação, sendo devidamente computado no Valor de Importação da mercadoria, e sendo assim, é de se reconhecer a devida inclusão da despesa de capatazia na base de cálculo do ICMS e o consequente pagamento do imposto sobre tal valor.

Continua a sua réplica reiterando os argumentos inseridos na inicial e finaliza pedindo a Improcedência do Auto de Infração.

Na assentada de julgamento do dia 18 de outubro de 2017 os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal considerando que o contribuinte alega incorreção na composição da Base de Cálculo, pela não consideração da redução da carga tributária prevista para as operações com óleo diesel, estipulada no art. 268, XXII, do Decreto nº 13.780/2012 em razão da inserção *do ICMS na sua própria base de cálculo*, no percentual de 25%, e não de 17%.

Considerando o Parecer DITRI nº 01587/2012, emanado por órgão da própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que, em caso análogo, entendeu que, quando houver redução da base de cálculo, a alíquota a ser incorporada à base de cálculo do imposto será a alíquota efetiva, e não a alíquota cheia.

Considerando ainda a recente decisão proferida pelo Poder Judiciário do Estado da Bahia, nos autos da ação anulatória de nº 0542817-19.2014.8.05.0001, que abordou questão semelhante relacionada à forma de se proceder à inclusão do ICMS na base de cálculo, porém, *nas operações* de compra de energia elétrica, em operação interestadual *que* não sofreu a incidência do imposto na origem, decidiu pela conversão do processo em diligência à Procuradoria geral do Estado no sentido de emitir Parecer Jurídico no sentido de esclarecer qual a interpretação que juridicamente atende ao que dispõem as normas postas no ordenamento jurídico que regem o ICMS, levando em conta nessa avaliação a decisão recentemente exarada pelo TJ-Ba, nos autos do processo nº 0542817-19.2014.8.05.0001, a interpretação desenvolvida pela DITRI no Parecer nº 01587/2012, e por fim a jurisprudência deste CONSEF.

Às fls. 106 a 109 foi anexado o Parecer emitido pelo Procurador Jose Augusto Martins Junior se posicionando no sentido de que a redução de base de cálculo (isenção parcial) opera-se no consequente da norma, ou seja, devidamente concretizado o fato gerador do tributo, com todos os seus elementos.

Diz que precisamente no seu elemento quantitativo, posterior a ocorrência do fato gerador, deve incidir sobre o imposto “cheio”, ou seja, já com o montante do próprio imposto integrando sua base impositiva.

Explica que neste caso, carga tributária não tem nada a ver com a alíquota ou base de cálculo, mas sim, montante a ser pago após a definição do *quantum*.

Conclui externando o entendimento de não merecer amparo a tese defensiva do contribuinte.

O processo foi encaminhado à Procuradora Assistente da PGE/PROFIS/NCA, que através do Parecer de fls.170 a 173, divergiu do pronunciamento do Dr. José Augusto Martins Júnior dizendo que o entendimento externado trafega em sentido oposto àquele assentado no Nucleo de Consultoria e Assessoramento, acerca da forma de cálculo do “ICMS por dentro” quanto às operações amparadas por benefício fiscal que implique redução de carga tributária, isto é, redução de alíquota ou base de cálculo.

Transcreve posição recente do Núcleo assentada nos autos do Processo nº 2017.440305-0, da lavra de Dra. Leila Vomn Sohsten Ramalho, ao qual se manifestou a sua total anuência, onde, resumidamente, assim se posiciona:

*“Aqui respondendo especificamente ao quanto indagado pelo CONSEF, a interpretação que juridicamente atende ao que dispõem as normas postas no ordenamento jurídico que regem o ICMS”, é de que o ICMS “por dentro” deva ter a mesma carga tributária do ICMS efetivamente incidente sobre a operação, considerando-se, no seu cálculo, a redução de base de cálculo que lhe é aplicável.”*

Após, baseada nos argumentos esposados pela parecerista assevera que o montante do “imposto por dentro”, que integra a base de cálculo do ICMS, deve ser calculado com observância dos benefícios legais que porventura afetem a carga tributária efetivamente incidente sobre a operação, reduzindo a alíquota aplicável ou a base de cálculo do imposto.

À fl. 124 foi anexado o despacho do Procurador Chefe da PROFIS acolhendo o referido Parecer da Procuradora Assistente de fl. 110-113, esclarecendo que a discussão a respeito do cálculo do “ICMS por dentro” já fora objeto de análise por esta PGE nos autos do Processo nº PGE 2017.440305-0, cuja conclusão igualmente deve ser adotada no processo em exame.

## VOTO

Preliminarmente, reclama o sujeito passivo que é nula a presente autuação, sob o argumento de que o procedimento da fiscalização ultrapassou o prazo de 90 dias para a sua conclusão, determinado pelo artigo 28, § 1º do Decreto nº 7.629/1999 – RPAF BA, por entender que o referido prazo começa a fluir na data de início da fiscalização, que é estipulada pela Ordem de Serviço, emitida em 01/01/2016.

Explica que a fiscalização foi iniciada tão somente em 23/09/2016, e neste caso o fiscal não tinha poderes para tanto, já que a Ordem de Serviço nº 500244/2016 havia vencido em 4/04/2016.

De fato observo que a Ordem de Serviço foi emitida em 01/01/2016. Isto porém não significa que a fiscalização deveria ser iniciada naquela data, pois a Ordem de Serviço é um controle administrativo, sem prazo determinado de conclusão.

Por outro lado vejo que o procedimento fiscal somente se iniciou em 23/09/2016, oportunidade em que o contribuinte foi intimado para apresentar os Livros e Documentos Fiscais conforme se verifica através do documento, enviado via DTE- Domicílio Tributário Eletrônico, com data de ciência em 23/09/2016.

Assim, o início do procedimento de fiscalização ocorreu em 23/09/2016, e não na data da emissão da ordem de Serviço como arguido pelo sujeito passivo, inclusive com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização lavrado pelo autuante, fl. 08, conforme determinado no inciso I do art. 28 do RPAF/BA.

O Auto de Infração foi lavrado em 26/09/2016, portanto, decorridos três dias após a ciência da intimação para apresentação de documentos, enviada ao contribuinte via DTE e expirado o prazo ali concedido.

Assim, fica evidenciado que a conclusão do procedimento de fiscalização não ultrapassou o prazo de 90 dias contados a partir do início do procedimento fiscal ocorrido em 23/09/2016, conforme estabelecido no art. 28, § 1º do RPAF/BA, citado pelo sujeito passivo, que a seguir transcrevo:

*“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:*

*I - Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrito diretamente em livro do próprio contribuinte;*

*(....)*

*§ 1º O procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado o prazo sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso. “*

Depois, ainda que houvesse esgotado o prazo para conclusão da fiscalização sem prorrogação desse prazo, isso não daria causa à nulidade dos autos; nessa hipótese, o sujeito passivo poderia exercer, sendo o caso, o seu direito à denúncia espontânea, nos termos do art. 28, §1º do RPAF BA, aprovado pelo Decreto Estadual nº 7.629/1999.

Ante o exposto, não se vislumbra no presente lançamento fiscal qualquer vício que se possa alegar cerceamento do amplo direito de defesa, nem tampouco, desobediência ao art. 28, § 1º do Decreto nº 7.629/1999 – RPAF BA, razão pela qual afasto a preliminar de nulidade arguida

No mérito, o defendente alega incorreção na composição da Base de Cálculo em razão da inclusão da despesa de capatazia já contabilizada no Valor da Importação e não consideração da redução da carga tributária prevista para as operações com óleo diesel, inserida no art. 268, XXII, do Decreto nº 13.780/2012, em razão da inserção do ICMS na sua própria base de cálculo, no percentual de 25%, e não de 17%.

Apresenta os valores calculados pela empresa e aqueles que diz ser indevido apurados pela fiscalização já que houve a inclusão da capatazia, em duplicidade.

O inciso VI do caput do art. 17 da Lei nº 7.014/96 estabelece que a base de cálculo do ICMS no desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior é a soma das seguintes parcelas:

- a) o valor da mercadoria ou bem constante nos documentos de importação, observado o disposto no art. 18;
- 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.

Já é consolidado o entendimento de que as despesas de CAPATAZIA fazem parte das despesas aduaneiras, porém, no caso sob análise as mesmas já se encontravam computadas no Valor Aduaneiro conforme se verifica no campo “Dados Complementares” da Declaração de Importação anexada à fls. 11 a 19 e demonstrado pelo contribuinte na apresentação da defesa conforme cálculo que a seguir transcrevo:

DI nº 15054469-2.

VI=[(1.995.470 x US\$ 0,4695) x 3,0843]+R\$12.554,15(capatazia) = R\$2.902.152,04

DI nº 150923969-5

VI: [(748.301 x US\$ 0,4695) x 3,0347]+R\$3.915,28(capatazia) = R\$ 1070.088,30

DI nº 150924100-2

[(1.995.470 x US\$ 0,4695) x 3,0347]+R\$10.440,74(capatazia) = R\$ 2.853.569,71

Assim, conforme se observa no demonstrativo elaborado pela fiscalização à fl. 5 restou comprovado que os valores da capatazia foram considerados em duplicidade.

Em relação à metodologia a ser utilizada para apurar a base de cálculo com o ICMS o autuado alega incorreção pela não consideração da redução da carga tributária prevista para as operações



com óleo diesel, prevista no art. 268, XXII, do Decreto nº 13.780/2012 em razão da inserção *do ICMS na sua própria base de cálculo*, no percentual de 25%, e não de 17%.

Alega que a fiscalização procedeu ao cálculo com base nas seguintes expressões aritméticas:

$BC/0,75 \times 0,68 \times 0,25$ , onde:

BC = Base de cálculo, formada pelo valor da mercadoria acrescido de IPI, PIS, COFINS, Armazenagem, Taxa Siscomex e Capatazia;

0,75 = 1- alíquota cheia do ICMS (25%)

0,68 = Fator de redução da base de cálculo = 17/25

0,25 = alíquota utilizada para determinação do ICMS a recolher

Ao se contrapor aos cálculos efetuados pelo autuante, a impugnante enfatizou ser necessário, para se proceder ao cálculo do ICMS por dentro, encontrar o fator com redução para a inclusão do imposto, para em seguida se calcular corretamente o ICMS, sob pena de desnaturação do benefício fiscal concedido. Dessa forma a metodologia de cálculo deveria adotar as seguintes expressões aritméticas:

$BC/0,83 \times 0,68 \times 0,25$ , onde:

BC = Base de cálculo, formada pelo valor da mercadoria acrescido de IPI, PIS, COFINS, Armazenagem, Taxa Siscomex e Capatazia;

0,83 = 1- alíquota cheia do ICMS (17)

0,68 = Fator de redução da base de cálculo = 17/25

0,25 = alíquota utilizada para determinação do ICMS a recolher

Acrescenta que nesse sentido, inclusive, é o Parecer DITRI nº 01587/2012, emanado por órgão da própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que, em caso análogo, entendeu que, quando houver redução da base de cálculo, a alíquota a ser incorporada será a efetiva, e não a alíquota cheia.

Assevera que no caso analisado pela DITRI a alíquota efetiva da operação correspondia a 8,8% (oito inteiros e oito décimos por cento), em razão de benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia, enquanto que a alíquota plena era de 17% (dezessete por cento). Partindo de tais valores, a Diretoria de Tributação entendeu que, quando da inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo, deveria o valor da mercadoria ser dividido por 0,912 (que corresponde a 1-0,088), e não por 0,83 (1 - 0,17).

Afirmou ainda que a fórmula adotada no Auto de Infração, com ICMS por dentro à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), não só ignora o benefício estabelecido em lei, como também desborda da real finalidade da norma incentivadora, estando, ademais, em desconformidade com a orientação da própria Secretaria da Fazenda, veiculada através do citado Parecer.

Na informação fiscal, o autuante assevera que os cálculos no Auto de Infração foram efetuados considerando que o Óleo Diesel é tributado nas operações internas à alíquota de 25%.

Sustenta que matematicamente deve-se ir formando a base de cálculo de forma sistemática partindo-se do princípio hierárquico, primeiro: lei (Alíquota de 25%), divide-se os valores por 0,75 e finalmente após obter a base de cálculo com ICMS embutido, aplica-se a redução da base de cálculo, conforme dispõe o art. 268, XXIII, Decreto n.º 13.780/2012. Já o contribuinte ao adotar a alíquota de 17% ao invés de 25% na formação da base de cálculo do ICMS, utiliza mais de um benefício fiscal aplicando mais uma vez a redução da base de cálculo.

Considerando a recente decisão proferida pelo Poder Judiciário do Estado da Bahia, nos autos da Ação Anulatória de nº 0542817-19.2014.8.05.0001, que abordou questão semelhante relacionada à

forma de se proceder à inclusão do ICMS na base de cálculo, porém, *nas operações* de compra de energia elétrica, em operação interestadual *que não sofreu a incidência do imposto na origem*, conforme trecho abaixo transcrito:

*"(...) Com a devida vênia, é ilógico o entendimento da JJF, pois, só há uma norma definidora da base de cálculo do ICMS nas operações de fornecimento de energia elétrica, que é aquela contida no art. 80, inciso I, do RICMS, segundo a qual tal operação goza de benefício de redução de 52% e esta norma vale tanto para o cálculo do imposto por dentro quanto para o cálculo do imposto efetivamente devido. Desta forma, como a operação de fornecimento de energia elétrica goza do benefício fiscal de redução da base de cálculo de 52%, se mostra inviolável, igualmente, que o cálculo do ICMS por dentro, na formação da base originária, deve também ser feito com utilização daquela redução, em absoluta coerência com a interpretação que se dá ao arcabouço normativo que rege a matéria, sob pena de se desservir o intuito legal da concessão do benefício fiscal. Postas as coisas desta maneira, certo que a redução de 52% deve acontecer inicialmente sobre a base de cálculo primária, se mostrando, portanto, bastante razoável, a tese autoral. Diante do exposto, JULGO PROCEDENTE a pretensão autoral para, reconhecendo a legalidade do método de cálculo utilizado por ela para apurar o ICMS sobre energia elétrica permitida para o segmento industrial, que tão somente aplica a redução prevista no art. 80, I, a, do RICMS/BA, na base originária, com posterior inclusão do imposto, anular o lançamento nos moldes do Auto de Infração nº 298574.0006/12-3, em razão do vício material que o inquina (forma de cálculo), devendo o tributo ser devidamente calculado, nos moldes do quanto ora decidido, observando-se a decadência já reconhecida, relativamente ao período de 31/01/2007 a 30/09/2007. Condene o Estado da Bahia, ainda, ao pagamento das custas processuais adiantadas e nos honorários advocatícios, este no valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais). Sentença sujeita ao duplo grau de jurisdição."*

Considerando que a referida sentença manifestou posicionamento favorável à tese da autuada, tanto pela aplicação da redução da base de cálculo, como também para o cálculo do imposto por dentro e esta foi mantida pelo Tribunal de Justiça em grau de Recurso interposto pela Fazenda Pública.

Considerando ainda que a própria Administração Tributária, através da Diretoria de Tributação – DITRI, ao interpretar a legislação do ICMS vigente no ordenamento, no Parecer nº 01587/2012, que abordou questão semelhante relacionada à forma de se proceder à inclusão do ICMS na base de cálculo firmou o seguinte entendimento:

*"Assim é a redação do artigo 77, I:*

*"Art. 77. É reduzida a base de cálculo das operações com máquinas, aparelhos e equipamentos:*

*I - até 31/12/12, relacionados no anexo I do Conv. ICMS 52/91, de forma que a carga tributária seja equivalente a 8,80 % (oito inteiros e oitenta centésimos por cento)".*

*A base de cálculo para a importação do exterior está prevista no art. 58 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto n.º 6.284/97 - RICMS, conforme abaixo:*

*"Art. 58. Observado o disposto no art. 52, a base de cálculo do ICMS nas entradas ou aquisições de mercadorias ou bens procedentes do exterior é:*

*I - no desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior, a soma das seguintes parcelas:*

- a) o valor da mercadoria ou bem constante nos documentos de importação;*
- b) o Imposto sobre a Importação;*
- c) o Imposto sobre Produtos Industrializados;*
- d) o Imposto sobre Operações de Câmbio;"*

*O posicionamento da Administração Tributária para calcular o valor do imposto, na hipótese, é o que se segue.*

*Nos termos do art. 58, encontra-se o valor da base de cálculo não incluído o ICMS.*

*A base de cálculo com o ICMS por dentro (base de cálculo cheia), é encontrada através o divisor 0,912.*

*Sobre o valor encontrado da base de cálculo (com o ICMS por dentro) aplica-se a redução de 48,24% , valor sobre o qual será aplicada a alíquota de 17%".*

Em razão dos motivos anteriormente elencados esta Junta de Julgamento converteu o processo em diligência à PGE/PROFIS no sentido de que fosse emitido Parecer Jurídico visando interpretação que juridicamente atendesse ao que dispõem as normas postas no ordenamento jurídico que regem o ICMS, levando em conta nessa avaliação a decisão recentemente exarada pelo TJ-Ba, nos autos do processo nº 0542817-19.2014.8.05.0001, a interpretação desenvolvida pela DITRI no Parecer nº 01587/2012, e por fim a jurisprudência deste CONSEF.

À fl. 106 a 109 foi anexado o Parecer emitido pelo Procurador Jose Augusto Martins Junior se posicionando contrariamente à tese defensiva do contribuinte, a qual não foi referendada pela Procuradora Assistente da PGE PROFIS, que na oportunidade informou que o entendimento externado pelo Parecerista encontrava-se em sentido oposto à posição daquele Núcleo que recentemente se posicionou através do Processo nº PGE 2017.440305-0 da lavra da Dra. Leila Von Sohsten Ramalho, cujo teor transcreveu.

Verifico que o citado Parecer responde à solicitação desta Junta de julgamento Fiscal, no processo de nº 2693543008/16-8, idêntico ao presente, lavrado contra o mesmo autuado e julgado Improcedente na sessão do dia 15 do mês de abril próximo passado.

Nesta ótica, transcrevo trecho do aludido Parecer, que se posicionou no seguinte sentido:

*“Aqui respondendo especificamente ao quanto indagado pelo CONSEF, a interpretação que juridicamente atende ao que dispõem as normas postas no ordenamento jurídico que regem o ICMS”, é de que o ICMS “por dentro” deva ter a mesma carga tributária do ICMS efetivamente incidente sobre a operação, considerando-se, no seu cálculo, a redução de base de cálculo que lhe é aplicável.*

*E – frise-se – não nos parece que tal posicionamento implique, como sugerido pela fiscalização, o aproveitamento indevido de duplo benefício por parte do contribuinte, visto ser decorrência natural e própria do mecanismo mesmo da incorporação do ICMS à respectiva base de cálculo, que, albergando a incidência de “imposto sobre imposto” deve fazê-lo considerando, em quaisquer das esferas da imposição, os benefícios fiscais incidentes.*

*Registre-se finalmente, que, no mesmo sentido do quanto ora concluído, verifica-se, a par do julgamento do TJ e do opinativo da DITRI já relacionados na consulta, a existência de entendimento da SEFAZ/SP, conforme documento ora anexado.”*

À luz do quanto acima reproduzido, verifico que o entendimento da PGE, com o qual comungo, é de que o ICMS é calculado por dentro e deve ter a mesma carga tributária efetivamente incidente sobre a operação. Assim, no seu cálculo deve ser considerada a redução da base de cálculo que lhe é aplicável.

No caso dos autos em exame tratando-se de operação de importação o ICMS compõe a base de cálculo para efeito de apuração deste imposto. A redução da base de cálculo é de 0,68%, aplicável às operações de importação do exterior de óleo diesel. Esse produto, por sua vez, é tributado pela alíquota nominal de 25%. Em decorrência da redução da base de cálculo, a alíquota efetiva ou carga tributária da operação é de 17%.

Acolhendo o entendimento externado pela PGE/PROFIS, o Parecer DITRI nº 01587/2012 que em caso semelhante se posicionou no sentido de que havendo redução da base de cálculo a alíquota a ser incorporada à base de cálculo do imposto Normal será a alíquota efetiva e não a alíquota cheia, e considerando que a carga tributária efetiva das operações com óleo diesel é de 17%, constato que o contribuinte corretamente procedeu à inclusão desse valor na base de cálculo da operação, para a apuração do ICMS Normal, considerando a tributação real da mercadoria e não a alíquota nominal de 25%, conforme fez o autuante, gerando também repercussão no cálculo do ICMS-ST, haja vista que a sua base de cálculo é a mesma utilizada para a apuração do imposto normal, acrescida da Margem de Valor Agregada-MVA.

Ante ao exposto, após a exclusão dos valores da capatazia que comprovadamente foram considerados em duplicidade pela fiscalização e acolhendo a metodologia utilizada pelo autuado de considerar no cálculo do imposto a redução da base de cálculo a que faz jus, conforme inserido na planilha de fl. 05, inexistente débito a ser exigido.

Em conclusão voto pela **IMPROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269354.3010/16-2**, lavrado contra **BCI BRASIL CHINA IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA S/A**

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de junho de 2018

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR