

PROCESSO - A. I. Nº 298574.0003/19-1
RECORRENTE - MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0109-05/19
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 04/09/2020

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0192-12/20-VD

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOR. **a)** IMPORTAÇÃO. Quando a norma indica que a base de cálculo deve ser reduzida de forma que a carga tributária incidente corresponda a 4%, conforme os incisos LIII e LIV, do Art. 268 do RICMS/12, eis que, de acordo com o § 1º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96, o valor do imposto que integra a sua base de cálculo deve ser calculado com base na referida carga tributária. Item improcedente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 27/03/2019, no valor de R\$337.704,41, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 03.02.04 - Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, nos meses de maio e julho de 2016 e março e maio a outubro de 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$336.428,30, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96.

Consta que o Autuado recolheu a menos o ICMS decorrente da importação de mercadorias destinadas ao Estado da Bahia, por erro na apuração da base de cálculo do imposto, e que a legislação tributária determina a composição da base de cálculo do ICMS pelo valor do imposto, decorrente da aplicação da alíquota interna da operação, que não foi aplicada pelo sujeito passivo. Registra também que esta irregularidade se relaciona com o recolhimento do imposto a menos do devido, em virtude do erro na apuração da base de cálculo e, consequentemente, da base de cálculo reduzida nas operações de importação, mas o Autuado considera, de forma equivocada, a carga tributária de 4% como premissa para obtenção do valor da base de cálculo da operação de importação, divergindo da legislação tributária que impõe a apuração da base de cálculo, em função da alíquota interna vigente e, posteriormente, a sua redução, a apuração do ICMS devido e obtenção da carga tributária citada. Destaca que a disposição contida no Art. 268, LIII, do RICMS/12, consiste na aplicação da redução da base de cálculo, de forma que a carga tributária da operação corresponda a um percentual de 4% nas operações de importação.

Infração 02 - 03.02.04 - Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, nos meses de janeiro a abril e junho de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.276,11, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96.

Consta que a exigência decorre da não inclusão do imposto relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual - DIFAL no cômputo da base de cálculo da operação.

A 5ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, em decisão unânime, mediante o Acórdão JJF nº 0109-05/19 (fls. 69 a 72), com base no voto do Relator a seguir transcrito:

“Efetivamente, o auto de infração obedece aos requisitos formais de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua validade.

A impugnação foi interposta dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui problemas de intempestividade e consequente revelia.

Não há vícios de representação, considerando que o signatário da peça impugnatória pode atuar neste PAF, conforme atestam os documentos de fls. 57/58, não contrariado pela fiscalização.

Vejo também atendidos o contraditório e a ampla defesa, bem como os demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

A questão de mérito envolve apenas aspectos quantitativos do fato gerador e, mesmo assim, em relação à metodologia adotada na inserção de alguns componentes da base de cálculo. Afora este aspecto, não existe mais nenhuma outra frente de discussão.

Antes porém, cabe enunciar que a operação objeto da autuação sujeita-se ao comando inserto no art. 268, incisos *LIII* e *LIV*, do RICMS-BA, verbis:

“Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

(...)

LIII - nas saídas de amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, de forma que a carga tributária corresponda a um percentual de 4% (quatro por cento), desde que sejam destinados a uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa;

LIV - nas saídas internas de ácido nítrico e ácido sulfúrico, ácido fosfórico, fosfato natural bruto e enxofre, saídos dos estabelecimentos extratores, fabricantes ou importadores para os destinatários a seguir indicados, de forma que a carga tributária corresponda a um percentual de 4% (quatro por cento)

a) estabelecimento onde sejam industrializados adubos simples ou compostos, fertilizantes e fosfato bi-cálcio destinados à alimentação animal;

b) estabelecimento produtor agropecuário”

É que, segundo sustenta a fiscalização, após encontrado o valor “CIF” em moeda nacional da operação, há que se incluir nele a alíquota interna, no caso 18%, para depois se efetuar o cálculo do imposto devido, de acordo com o benefício fiscal previsto na legislação. Comparando-se os resultados obtidos com o valor pago pela empresa, foram apuradas as diferenças lançadas no auto de infração.

Tome-se como exemplo a DI 1704277185, tirada do demonstrativo de fl. 08. O Valor CIF totalizado foi de R\$5.645.206,43. Para embutir-se a alíquota de 18% nesta cifra CIF, basta dividi-la por 0,82, o que dá R\$6.884.398,09. Incidindo neste último montante a carga de 4%, conforme preceitua o dispositivo atrás mencionado, chega-se ao imposto devido de R\$275.375,92 que, deduzindo-se do pagamento de R\$240.881,37, encontra-se a diferença de R\$34.494,55.

Igual raciocínio se aplica em todas as operações de importação alcançadas pela auditoria.

Não deve prosperar o procedimento do sujeito passivo de apenas engatar a carga de 4% na base de cálculo do imposto devido. Carga tributária não se confunde com a alíquota aplicável. Na hipótese sob estudo, o percentual a ser levado em conta é o de 18% que, por força de lei, e este ponto é incontroverso, deve integrar a própria base imponible do ICMS.

Note-se que o benefício ao qual o contribuinte faz jus é o da redução da base de cálculo. Tal base, antes de ser diminuída, precisa contar com todos os seus componentes presentes, inclusive o valor do próprio imposto que, repita-se, traduz-se a partir da alíquota interna de 18%.

Foi com base neste raciocínio que a auditoria quantificou os resíduos lançados.

Há precedentes neste CONSEF que apoiam a forma de cômputo utilizada na autuação.

Além das decisões proferidas nos Acórdãos JJF 0187-02/13 e CJF 0149-11/14, some-se também as prolatadas nos Acórdãos JJF 0107-03/18 CJF 0412-11/14 e 0483-13/13, cabendo em face destes dois últimos, fazer a transposição das respectivas ementas:

“PROCESSO - A. I. Nº 087461.0101/12-3 RECORRENTE - WEB NORDESTE LTDA. (FABRICAÇÃO DE EQUIPAMENTOS P/ PETRÓLEO E GÁS) RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0169-04/13 ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA INTERNET - 29/12/2014 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0412-11/14 EMENTA: ICMS. IMPORTAÇÃO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. O contribuinte cometeu equívoco quando da inserção do ICMS na base de cálculo ao incorporar o percentual de 8,8% e não de 17%, que é a alíquota interna. Infração comprovada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.”

“PROCESSO - A. I. Nº 298574.0005/12-7 RECORRENTE - CIA DE FERRO LIGAS DA BAHIA FERBASA S/A. RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0179-04/13 ORIGEM - IFEP SERVIÇOS INTERNET - 26.12.2013 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0483-13/13 EMENTA: ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. ENERGIA ELÉTRICA. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo a ser reduzida em 52% é a que contém nela integrado o imposto calculado com a alíquota para energia elétrica (27%). A carga tributária do caso é 12,96% sem o benefício fiscal, de modo que equivalha a 27% da base de cálculo reduzida. A fórmula de cálculo sugerida pelo Impugnante confunde “Alíquota” com “Carga Tributária” quando são institutos jurídico-tributários distintos. “Alíquota” é o percentual legal que aplicado ao valor da operação se apura a carga tributária e “Carga Tributária” é o valor do tributo que a operação sofre de modo efetivo. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Decisão não unânime. Indeferido pedido de perícia. Recurso de Voluntário NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria” (negritos da transcrição).

Por outro lado, nenhuma implicação com o deslinde da questão tem a afirmativa de que, ao calcular o imposto como imaginou a auditoria, teria a empresa direito ao crédito fiscal correspondente. Isto porque, a questão de, num momento posterior, aproveitar-se o contribuinte do crédito correspondente ao pagamento na importação, é

particularidade estranha aos limites da lide e que não pode influenciar em ser devida ou indevida a presente cobrança.

Infração procedente.

Quanto à cobrança da DIFAL, nada mais a discutir neste PAF. Depois de a empresa reconhecer a pertinência da cobrança em sua peça impugnatória, consta à fl. 66, memória de pagamento extraída do sistema SIGAT, na qual se vê perfunctoriamente a liquidação da infração 02.

Auto de Infração PROCEDENTE, com homologação do recolhimento, por parte do setor competente.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 82 a 89), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual informou que o Recurso Voluntário está restrito à Infração 01, pois reconheceu ser devida a exigência da Infração 02 no tocante ao diferencial de alíquotas e efetuou o seu pagamento.

Afirmou que a legislação determina a inclusão do valor do imposto na formação da base de cálculo, nos termos do Art. 17, §1º, I da Lei nº 7.014/96, mas que esta inclusão deve ser efetuada com base na carga efetiva de 4%, prevista no Art. 268, LIII e LIV do RICMS/12, já que o Art. 37, §4º da Lei nº 7.014/96, determina a aplicação dos benefícios fiscais previstos para as operações internas às operações de importação, sempre que existir tratado neste sentido celebrado com o país de origem das mercadorias, e não com base na alíquota de 18% utilizada na autuação.

Informou que o Auto de Infração nº 298574.0007/17-0, lavrado contra Yara Fertilizantes S/A, com esta mesma infração, foi julgado improcedente mediante o Acórdão JJF nº 0077-01/18.

Requeru o conhecimento e provimento do seu Recurso Voluntário e que todas as intimações e publicações sejam feitas exclusivamente em seu nome, em seu domicílio ou por meio eletrônico, e protestou pela juntada posterior de outros documentos e de todos os meios de prova juridicamente admitidos.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência do Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa pela falta de inclusão do ICMS nas bases de cálculo das importações (Infração 01) e da diferença entre as alíquotas interna e interestadual (Infração 02).

O Recurso Voluntário abrange apenas a Infração 01, posto que a Infração 02 foi reconhecida e quitada, conforme comprovantes anexados (fls. 65 e 66).

A lide subsiste no montante do imposto que deve ser incorporado à sua própria base de cálculo quando há o benefício de redução de base de cálculo, se o valor obtido pela aplicação da alíquota ou da carga tributária efetiva.

Quando a construção da norma estabelece somente o percentual de redução de base de cálculo, não o de carga tributária, a qual só é alcançada após a conclusão do cálculo do imposto, cabe a fórmula de cálculo utilizada pelo Autuante, ou seja, o imposto a ser recolhido deve ser calculado da seguinte forma:

$$\text{ICMS} = \text{Valor da NF} / (1 - \% \text{Alíquota}) \times (1 - \% \text{Redução BC}) \times \% \text{Alíquota}$$

Entretanto, no caso em tela, a construção da norma estabelece o percentual de carga tributária, **não há percentual de redução de base de cálculo previamente definido (grifei)**. Assim, independente da alíquota, a carga tributária deve ser de 4%, cabendo a fórmula de cálculo utilizada pelo Autuado, com a “substituição” da alíquota pelo percentual de carga tributária, ou seja, o imposto a ser recolhido seria calculado da seguinte forma:

$$\text{ICMS} = \text{Valor da NF} / (1 - \% \text{Carga Tributária}) \times \% \text{Carga Tributária}$$

Saliento que deve ser utilizada a interpretação literal para a análise de benefícios fiscais, conforme estabelecido no Art. 111 do Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172/66, *in verbis*:

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

Tal entendimento foi exposto no Auto de Infração nº 298574.0007/17-0, lavrado contra Yara Fertilizantes S/A, pelo mesmo Autuante e com esta mesma infração, o qual foi julgado improcedente mediante o Acórdão CJF nº 0173-11/19, que não deu provimento ao Recurso de Ofício, mantendo a Decisão exarada no Acórdão JJF nº 0077-01/18, cujo excerto transcrevo a seguir:

“Na infração 2, é exigido ICMS em decorrência de erro na definição da base de cálculo em razão da aplicação do benefício de redução. Entende o autuante que a aplicação da carga tributária incidente, em decorrência de hipótese de redução de base de cálculo, deve ser sobre uma base formada, considerando uma alíquota de 18% e não de um percentual correspondente à carga tributária incidente.

A infração trata da importação de fertilizantes que gozam de uma redução da base de cálculo nas operações internas, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 4%, conforme incisos LIII e LIV, do art. 268 do RICMS. Por isso, na importação, deverá ser aplicada a mesma redução da base de cálculo.

Assim, não restam dúvidas de que a carga tributária na importação é de 4%. Se a carga tributável é de 4% e o valor do imposto integra a base de cálculo do ICMS-Importação, conforme § 1º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96, deverá ser somado às parcelas constantes no inciso VI do citado art. 17, para definição da base de cálculo, o valor do imposto que efetivamente deverá ser exigido.

Assim, no caso concreto, tomando, por exemplo, a importação registrada na DI nº 17/0045158-0, com emissão da nota fiscal nº 16939, constante no demonstrativo anexado à fl. 21, a base de cálculo do ICMS na importação será encontrada dividindo o valor da operação tributável (parcelas referidas no inciso VI do art. 17 da Lei nº 7.014/96), por 0,96 (1-4%). Desse modo, a base de cálculo seria R\$1.868.870,61 (1.794.115,79/0,96), resultando na apuração de imposto devido de R\$74.754,82 (1.868.870,61 x 4%), conforme efetivamente calculado pelo autuado, tal como indicado na coluna H, denominada “ICMS pago”, do demonstrativo citado. Destaco, ainda, que este entendimento já foi manifestado pela Diretoria de Tributação, por meio do Parecer nº 10.930/2016 e do Parecer nº 18.709/2013.

Por todo o exposto, voto pela improcedência da infração 2.”

Esta matéria já é bem conhecida neste CONSEF, sendo objeto, inclusive, da Súmula nº 06, transcrita abaixo:

“Nos casos de redução de base de cálculo, com carga tributária definida, o imposto a ser incorporado à base de cálculo corresponderá à aplicação da referida carga tributária. Já nos casos de redução de base de cálculo, sem carga tributária definida, o imposto a ser incorporado à base de cálculo corresponderá à aplicação da alíquota prevista para a operação.”

Portanto, a Infração 01 é improcedente.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida e julgar o presente Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, mantendo apenas a Infração 02, cujo pagamento deve ser homologado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298574.0003/19-1**, lavrado contra **MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o imposto no valor de **R\$1.276,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de julho de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS