

PROCESSO - A. I. N° 281508.3013/16-4
RECORRENTE - INTERCEMENT BRASIL S. A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão CJF nº 0005-11/19
ORIGEM - IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12/02/2020

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0324-11/20-VD

EMENTA: ICMS. REQUISITOS DE INADMISSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA. Tendo se insurgido contra decisão que apreciou Recurso Voluntário, a qual sequer alterou a decisão de piso, não é possível, ao Sujeito Passivo, manejar o Pedido de Reconsideração, haja vista que já teve a oportunidade de ver debatidos os seus argumentos em duas instâncias administrativas (duplo grau de jurisdição). Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO CONHECIDO. Decisão unânime.

RELATORIO

Trata-se de Pedido de Reconsideração, interposto pela Autuada, com fundamento no art. 169, inciso I, alínea “d” do RPAF/99, em face do Acórdão da 1^a CJF, nº 0005-11/19, que negou provimento ao Recurso Voluntário, julgando Procedente o Auto de Infração, lavrado em 19/12/2016, para exigir ICMS no valor histórico de R\$425.198,56, em decorrência de uma única infração, abaixo descrita.

Infração 01 - 03.02.05: Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Consta na complementação da descrição: “Refere-se a erro na determinação da base de cálculo, na aquisição de energia elétrica em outro Estado da Federação, sem a inclusão do valor do imposto na sua própria base de cálculo, conforme Art. 400, do Decreto nº 13.780/12”.

Após o Auto de Infração ter sido julgado Procedente pela 3^a JJF, mediante Acórdão nº 0076-03/18, em 17/05/2018, a 1^a CJF apreciou o Recurso Voluntário, no dia de 21/01/2019 (fls. 159 a 171) e decidiu pelo Não Provimento, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário, impetrado pela Recorrente, ante o julgamento a que foi submetido o Auto de Infração em apreço, que foi julgado Procedente, onde lhe cometia infração abaixo descrita:

Infração 01 - 03.02.05

Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Consta na complementação da descrição: Refere a erro na determinação da base de cálculo, na aquisição de energia elétrica em outro Estado da Federação, sem a inclusão do valor do imposto na sua própria base de cálculo, conforme Art. 400, do Decreto nº 13.780/12.

Inicialmente analiso a pretendida preliminar de nulidade requerida pela Recorrente onde a mesma pugna pelo reconhecimento de irregularidades na constituição do processo, sob a alegação de cerceamento de defesa e impossibilidade da prática do contraditório o que infringiria o RPAF de relação ao seu artigo 39.

Acessando o referido artigo 39 do RPAF, verifico que o mesmo assim se expressa:

Art. 39. O Auto de Infração conterá:

I - a identificação, o endereço e a qualificação fiscal do autuado;

II - o dia, a hora e o local da autuação;

III - a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta;

IV - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato:

- a) a data da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento, se diferente daquela;*
- b) a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo ou do acréscimo tributário, dispensada essa indicação nos casos de imposto lançado mas não recolhido, antecipação tributária e outras situações em que o valor a ser pago não resulte precisamente de uma base de cálculo específica, devendo, nesse caso, ser feita a demonstração do critério adotado na apuração do valor exigido;*
- c) a alíquota ou, quando for o caso, o percentual de cálculo do tributo;*
- d) o percentual da multa cabível ou a sua determinação em quantidade de Unidades Padrão Fiscal (UPF-BA);*
- e) o valor ou as parcelas do tributo ou dos acréscimos tributários decorrentes de pagamento intempestivo, por período, com indicação precisa do valor histórico e do valor atualizado até a data da autuação;*
- f) o total do débito levantado;*

V - a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária, relativamente a cada situação:

- a) em que se fundamente a exigência fiscal, relativamente à ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou acessória;*
- b) tidos como infringidos;*
- c) em que esteja tipificada a infração com a multa correspondente;*

VI - outras ocorrências ou informações consideradas úteis para esclarecimento da ação fiscal;

VII - a intimação para impugnação administrativa no prazo de 60 (sessenta) dias, com indicação das situações em que o débito poderá ser pago com multa reduzida;

VIII - a indicação da repartição fazendária onde o processo permanecerá aguardando o pagamento ou defesa;

IX - o nome, o cadastro e a assinatura do autuante;

X - a assinatura do autuado ou de seu representante ou preposto, com a data da ciência, ou a declaração de sua recusa.

§ 1º O Auto de Infração será lavrado no estabelecimento do infrator, na repartição fazendária ou no local onde se verificar ou apurar a infração.

§ 2º Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado.

§ 3º O débito constante no Auto de Infração, para efeito de intimação, será expresso pelos valores do tributo e pela indicação das penalidades, ficando sujeito à apuração, no momento do pagamento, dos valores das multas, da atualização monetária e dos acréscimos moratórios incidentes.

§ 4º O Auto de Infração poderá ser lavrado contra o contribuinte, contra o substituto tributário ou contra qualquer pessoa à qual a lei atribua a responsabilidade tributária.

Não procede a pretendida preliminar de nulidade em vista de o processo instaurado e concluído pelo preposto autuante estar revestido de todas as formalidades legais, não ensejando, sob qualquer ótica, impecilhos a que a Recorrente exercesse o seu direito à defesa e ao contraditório, tanto que assim o fez, tanto em primeira instância como agora ante esta Câmara de Julgamento Fiscal. Desta forma nego provimento à pretendida preliminar de nulidade.

Adentrando ao mérito da lide, passo a analisar as argumentações da Recorrente, que volta a pugnar pela improcedência do Auto de Infração com base na argumentação de erro na formulação do que venha a ser “base de cálculo” no caso em lide e alíquota aplicável às operações objeto do Auto de Infração.

Inicialmente deve-se analisar o que venha, conceitualmente, “redução de base de cálculo” e “redução de base de cálculo de forma que a carga tributária fique reduzida a”.

Esta análise conceitual se faz necessária em virtude das várias interpretações dadas quando se trata de operações como a objeto da presente lide e outras similares.

Temos, conceitualmente, que “redução de base de cálculo” é uma regra de diminuição de tributação que beneficia operações e prestações específicas, reduzindo em determinado percentual o valor que serve para base de cálculo do ICMS.

Como afirma Hugo de Brito Machado, ao analisar o fato gerador do tributo de relação à apuração dos seus encargos tributários, “o aspecto quantitativo ou valorativo do fato gerador é composto de dois elementos: a base de cálculo e a alíquota”, o que deixa antever que são institutos distintos e que não se confundem em sua essência, o que é complementado na conceituação de Geraldo Ataliba ao afirmar: “a base de cálculo tem o condão de fornecer critério para determinação do quantum tributário.”

Economicamente, podemos afirmar que as reduções de bases de cálculo, são benefícios fiscais concedidos pelas administrações tributárias, em sua maioria através de atos do Poder Executivo, com o objetivo de diminuir a carga fiscal de determinados segmentos da economia.

Como se pode ver a redução da base de cálculo é um benefício concedido de forma genérica onde toda a operação é beneficiada sem restrições de qualquer forma.

Sequenciando, têm os Estados a prerrogativa de conceder benefícios fiscais, tanto na forma de isenções, reduções totais ou o que se pode denominar de reduções parciais. Isto ocorre quando, aplicando políticas econômicas de relação a produtos ou atividades, determina-se uma redução de alíquota, de forma indireta, utilizando-se para tanto do artifício de reduzir a base de cálculo de forma parcial, não infringindo assim o determinado pelas Resoluções do Senado Federal no estabelecimento das alíquotas passíveis de aplicação para o ICMS.

Por este instrumento, os Estados reduzem a tributação dos produtos sem que ocorra desobediência aos preceitos constitucionais, o que configura, em realidade em uma isenção parcial, reconhecida pelo STF.

Defendida por correntes pensantes do direito tributário, o instituto de “isenção parcial” viria a ser uma formalidade de aplicação da redução da base de cálculo. O conceito de isenção, como explica Hugo de Brito Machado é retirada, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação.

Diferentemente da imunidade que tem princípio constitucional que impede a ocorrência do fato gerador, a isenção é uma prerrogativa que pode ser exercida por legislação infraconstitucional e incide sobre operações como um todo, podendo ser dada de forma parcial. Desta forma não se pode confundir a “redução de base de cálculo” com a “isenção”, pois, em realidade, são institutos diferentes e diferenciados.

No caso em apreço, aquisição de energia elétrica oriunda de outro Estado da Federação, a nosso regramento tributário estabelece:

Art. 268 – É reduzida a base de cálculo:

XVII - das operações com energia elétrica, de acordo com os seguintes percentuais:

a) 52%, quando:

- 1 - destinada às classes de consumo industrial e rural;*
- 2 - destinada à atividade hoteleira, excetuada a atividade de motel;*
- 3 - destinada à atividade de atendimento hospitalar;*

b) 32% quando destinada ao consumo pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações mantidas pelo poder público federal;

Diferentemente de outros regramentos legais, não prevê o estatuto acima redução de alíquota, ou o estabelecimento de redução de base de cálculo de forma que a tributação fique reduzida a determinado percentual.

O que se tem na presente lide é o estabelecimento de como se calcular a redução de base de cálculo para enfim aplicar-se a alíquota devida na operação, que é de 27%.

O cálculo indicado pelo autor estabelece, em primeiro lugar, considerando que o valor da nota fiscal é o valor sem ICMS, efetuando o cálculo, que denomino de reverso, divide o valor destacado na nota fiscal pelo fator 0,73 (1-0,27), para então efetuar o cálculo da redução de base de cálculo em 52%, conforme determinado no RICMS. Deste resultado aplicou a alíquota de 27%. O cálculo foi baseado na fórmula:

$$VTN/0,73 (100\% - 27\%) = BCPD$$

$$BCPD - 48\% = BCE$$

$$BCE * 27\% = ICMS DEVIDO$$

Onde,

VTN - Valor total da nota fiscal

0,73 - (100% - 27% da alíquota do ICMS)

BCPD -Base de Cálculo com o ICMS por dentro.

48% - redução da base de cálculo

BCE - Base de Cálculo efetiva

Já a recorrente fez opção por reduzir a alíquota com base no percentual de redução da base de cálculo, e, utilizando o cálculo reverso, aplicou como fator de redução 0,8704 (1-0,1296). O indicador 0,1296 foi obtido aplicando sobre 0,48, líquido da redução da base de cálculo, a alíquota de 27%, chegando à alíquota final de 12,96%. Com esta alíquota, aplicando o cálculo reverso, chegou ao valor devido que utilizou para efetuar o recolhimento do tributo. A fórmula utilizada, foi:

VTN/0,8704 = BCPD

*BCPD*27% = ICMS DEVIDO*

Onde:

VTN - Valor total da nota fiscal

0,8704 - (27% - 48% = 12,96 → 100% - 12,96% = 87,04 ou 0,8704)

BCPD - Base de Cálculo com o ICMS por dentro.

Dentro da análise que faço, não cabe, no caso em lide, aplicar a redução de alíquota, mesmo porque não existe na legislação tal autorização, mas, sim efetuar o cálculo tendo por parâmetro a redução da base de cálculo, para após efetuar a apuração do valor devido de ICMS a ser recolhido aos cofres públicos.

Em face do que analisei e da convicção que tenho NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente, mantendo a decisão da 3ª JJF, para julgar PROCEDENTE o Auto de Infração em apreço.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “d” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Pedido de Reconsideração às fls. 178 a 188, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Abre a sua peça recursal, tecendo considerações acerca do cabimento do recurso interposto. Transcreve o art. 169, inciso I do diploma regulamentar citado (em sua redação anterior a agosto de 2018) para concluir, em seguida que se depreende, da análise dos autos e do Acórdão CJF Nº 0005-11/19, proferido pela 1ª Câmara de Julgamento fiscal, que restou mantida a presente autuação lavrada por suposto recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo na aquisição de energia elétrica de outro Estado da federação, sem a inclusão do valor do imposto na própria base de cálculo, conforme determina o Art. 400 do Decreto nº 13.780/2012.

Relata que o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o montante histórico de R\$ 748.168,21 por ter supostamente cometido a seguinte infração de “Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas”. Explica que apresentou Impugnação Administrativa, demonstrando a fragilidade da autuação diante da comprovação da regularidade das operações por ela praticadas. Contudo, em 1ª instância administrativa, apesar da argumentação e de todos os documentos comprobatórios apresentados, o AI foi julgado procedente pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, resultando na manutenção do Auto de Infração e abrindo prazo para apresentação de Recurso Voluntário.

Relata, ainda, que apresentou Recurso Voluntário alegando em breve síntese que: (i) A presente autuação foi lavrada baseada em falsa premissa, uma vez que foi levado em consideração unicamente o fato de que a Recorrente teria ao deixar de incluir o valor do imposto em sua própria base de cálculo, sem observar que, na verdade, se assim tivesse agido, o valor do ICMS a recolher seria muito maior que a diferença apurada, o que inquia a flagrante nulidade e erro insanável da autuação; (ii) Quanto ao mérito, foi requerida a aplicação do entendimento do Processo PGE nº 2017.440305-0 ao presente caso, por se tratar de discussão sobre a forma de apuração do ICMS devido, envolvendo operações amparadas com benefícios fiscais que ensejam redução da carga tributária, tendo em vista a decisão *a quo*, proferida pela C. 3ª Junta de Julgamento Fiscal, adotado entendimento que não se coaduna ao entendimento pacificado da PGE sobre o tema, desprestigiando os princípios da segurança jurídica e da economia processual; (iii) Por fim, alegou que o cálculo do ICMS por dentro deve ter a mesma carga tributária efetivamente

incidente sobre a operação, considerando-se a redução de base de cálculo, sendo este o entendimento da jurisprudência judicial sobre o tema, requerendo a reforma do acórdão proferido pela 3^a JJF.

Explica que, em face deste recurso, sobreveio o Acórdão CJF nº 0005-11/19, proferido por esta C. 1^a Câmara de Julgamento Fiscal, que negou provimento ao Recurso Voluntário da Recorrente, decidindo que: (i) Em relação a alegação de nulidade da autuação, os Julgadores não vislumbraram a ocorrência de falhas que pudessem macular a autuação, já que supostamente estaria caracterizada a infração, o infrator e o montante devido, tendo sido cumpridas as formalidades legais e formais, garantindo o direito à ampla defesa e ao contraditório, não cabendo acolher a arguição de nulidade da autuação; (ii) Com relação ao mérito da autuação, os julgadores entenderam que não foram trazidos documentos capazes de elidir a imputação fiscal, não sendo possível aplicar a redução de alíquota, tendo em vista que não existe na legislação autorização para tanto; (iii) Por outro lado, alegaram que não seria possível efetuar o cálculo tendo por parâmetro a redução da base de cálculo, para, posteriormente, se efetuar a apuração do valor devido de ICMS a ser recolhido aos cofres públicos, entendendo o Relator que a fórmula de cálculo por nós apresentada confundia “alíquota” com “carga tributária”, quando, na verdade, estes são institutos jurídicos distintos.

Desta forma, a 1^a Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF/BA, ratificou integralmente o julgamento efetuado pela 3^a Junta de Julgamento Fiscal, mantendo o Auto de Infração. Alega, no entanto, que o acórdão não se manifestou de forma específica sobre os argumentos aduzidos pela ora Recorrente, bem como, manteve em cobrança a presente autuação de forma indevida.

Conclui, portanto, que o presente Pedido de Reconsideração deve ser conhecido.

No mérito, desenvolve argumentos com fins de evidenciar que o cálculo perpetrado pela autoridade fiscal deve ser revisto, de forma a acolher o entendimento da Procuradoria Geral do Estado sobre o tema, no sentido de que o ICMS por dentro deve ter a mesma carga tributária efetivamente incidente sobre a operação, considerando-se a redução de base de cálculo, bem como o entendimento da jurisprudência judicial que segue no mesmo sentido.

Assim, requer seja conhecido e provido o presente Pedido de Reconsideração para que o v. acórdão, proferido pela 1^a Câmara de Julgamento Fiscal, seja reformado, cancelando-se integralmente o presente Auto de Infração.

Termos em que, pede deferimento.

VOTO

Como já destacado no relatório, trata-se de Pedido de Reconsideração da decisão da 1^a CJF contida no Acórdão nº 0005-11/19, a qual Negou Provimento ao Recurso Voluntário interposto pela empresa Recorrente, INTERCEMENT BRASIL S. A.

Pois bem, tratando-se de Pedido de Reconsideração, por se tratar de espécie recursal de natureza extraordinária, diferentemente daquilo que ocorre com as demais modalidades recursais, faz-se necessário que preencha os requisitos de admissibilidade, previstos no art. 169, inciso I, alínea “d” do RPAF, cuja redação vigente à data da prolação da Decisão recorrida (que se mantém até a presente data) reproduzo abaixo.

“Art. 169. Caberão os seguintes recursos, com efeito suspensivo, das decisões em processo administrativo fiscal:

I - para as Câmaras de Julgamento do CONSEF:

*...
d) pedido de reconsideração da decisão da Câmara que tenha, em julgamento de recurso de ofício, reformado, no mérito, a de primeira instância em processo administrativo fiscal (grifos acrescidos);
...”*

Como se depreende da leitura do texto regulamentar acima transscrito, são dois os requisitos para o cabimento do presente recurso, quais sejam, que a Decisão recorrida tenha tido por objeto um Recurso de Ofício, bem como que tenha modificado a decisão de piso.

Examinando a decisão da 1^a CJF, Acórdão nº 0005-11/19, nota-se que não teve por objeto apreciação de Recurso de Ofício, mas examinou Recurso Voluntário, interposto pela empresa autuada. Ademais, não promoveu qualquer reforma da decisão de piso, conforme se extrai da leitura de sua ementa, abaixo transcrita.

*"PROCESSO - A. I. N° 281508.3013/16-4
RECORRENTE - INTERCEMENT BRASIL S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3^a JJF nº 0076-03/18
ORIGEM - IFEP – DAT/NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET 07/02/2018*

*1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF N° 0005-11/19*

EMENTA: ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. ENERGIA ELÉTRICA. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo a ser reduzida em 52% é a que contém nella integrado o imposto calculado com a alíquota para energia elétrica (27%). A carga tributária do caso, a qual só é conhecida após o cálculo do imposto, é 12,96% da carga tributária sem o benefício fiscal, de modo que equivalha a 27% da base de cálculo reduzida. A fórmula de cálculo sugerida pelo Autuado confunde “Alíquota” com “Carga Tributária”, quando são institutos jurídico-tributários distintos. “Alíquota” é o percentual legal que aplicado ao valor da base de cálculo se apura a carga tributária e “Carga Tributária” é o valor do tributo que a operação sofre de modo efetivo. Rejeitadas as nulidades suscitadas. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

Ora, tendo se insurgido contra decisão que apreciou Recurso Voluntário, a qual sequer alterou a Decisão recorrida, não é possível, ao Sujeito Passivo, manejear o Pedido de Reconsideração, haja vista que já teve a oportunidade de ver debatidos os seus argumentos, em duas instâncias administrativas (duplo grau de jurisdição).

Assim, é forçoso reconhecer que inexiste, no presente caso, o direito de ação do Contribuinte.

Do exposto, voto pelo NÃO CONHECIMENTO do Pedido de Reconsideração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO CONHECER o Pedido de Reconsideração apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 281508.3013/16-4, lavrado contra INTERCEMENT BRASIL S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$425.198,56, acrescido da multa de 60% prevista no Art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de novembro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR. - REPR. DA PGE/PROFIS