

PROCESSO	- A. I. N° 269358.0004/24-3
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- LOUIS DREYFUS COMPANY BRASIL S.A.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0245-04/24-VD
ORIGEM	- DAT SUL / IFEP SUL
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 20/03/2025

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0031-12/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. DIFERIMENTO. TERMO FINAL. AQUISIÇÕES DE ALGODÃO EM PLUMA. SINISTRO. BAIXA NO ESTOQUE. CÁLCULO DO IMPOSTO A RECOLHER. Nesta situação, e em se tratando de operações de aquisições internas de algodão em pluma, ocorridas no Estado da Bahia, a base de cálculo do ICMS é reduzida, de forma que a carga tributária efetiva resulte em 12%, nos termos do art. 268, XXVIII do RICMS/BA, devendo o montante do próprio ICMS integrar a base de cálculo do imposto para fim de determinação do valor a ser pago. Havendo redução da base de cálculo a alíquota a ser considerada será a efetiva e não a alíquota cheia. Argumentos defensivos elidiram a acusação. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Tratam de Recurso de Ofício (art. 169, I, “a” do RPAF) apresentado no presente para a exigência de crédito tributário no valor de R\$ 4.810.470,92, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, decorrente do Auto de Infração em epígrafe, expedido em 26.03.2024, contendo a seguinte imputação:

**Infração 01 – 002.010.002:** “Recolhimento a menor de ICMS substituído por deferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido. O Estabelecimento tendo adquirido produto agrícola enquadrado e sob a égide do regime fiscal de deferimento (algodão em pluma) com encerramento desta fase previsto para a saída subsequente das mercadorias ou dos produtos resultantes de sua industrialização, promoveu antes deste evento crucial, a sua baixa de estoque em decorrência de perda, roubo ou deterioração (CFOP 5927), omitindo-se parcialmente do lançamento do débito correspondente ao ICMS deferido devido, nos termos previstos no Artigo 286, Inciso V, §§ 2º e 11, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (Decreto nº 13.780/2012), pela não inclusão do ICMS na própria base de cálculo, conforme previsto no artigo 13, § 1º, Inciso I, da Lei Complementar nº 87/96. O demonstrativo Anexo I, apresenta o cálculo analítico do débito, indicando individualmente as operações com esta irregularidade fiscal, integrando o presente lançamento em todos os seus termos”. **Enquadramento Legal:** Art. 7º e parágrafos, art. 23, inciso I, alínea “a” e art. 32, todos da Lei nº 7.014/96.

O autuado, por intermédio de seus Representantes Legais, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 59 a 75. O autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 262 a 274, pugnou pela Procedência integral do Auto de Infração.

A JJF decidiu com o seguinte voto condutor:

**VOTO**

*O Auto de Infração sob exame foi expedido para reclamar crédito tributário no valor de R\$ 4.810.470,92, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, decorre da seguinte imputação: “Recolhimento a menor de ICMS substituído por deferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido. O Estabelecimento tendo adquirido produto agrícola enquadrado e sob a égide do regime fiscal de deferimento (algodão em pluma) com encerramento desta fase previsto para a saída subsequente das mercadorias ou dos produtos resultantes de sua industrialização, promoveu antes deste evento crucial, a sua baixa de estoque em decorrência de perda, roubo ou deterioração (CFOP 5927), omitindo-se parcialmente do lançamento do débito correspondente ao ICMS deferido devido, nos termos previstos no Artigo 286, Inciso V, §§*

2º e 11, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (Decreto nº 13.780/2012), pela não inclusão do ICMS na própria base de cálculo, conforme previsto no artigo 13, § 1º, Inciso I, da Lei Complementar nº 87/96". Foi consignado a título de enquadramento legal o Art. 7º e seus parágrafos, art. 23, inciso I, alínea "a" e art. 32, todos da Lei nº 7.014/96.

Em sua defesa o autuado questionou o lançamento citando, em síntese, que as mercadorias que o motivou, parte foi adquirida no mercado interno com ICMS diferido, enquanto que nas aquisições interestaduais o imposto fora recolhido pelo fornecedor, com a consequente utilização do crédito fiscal, portanto, com tributação normal.

Disse que em razão do sinistro ocorrido emitiu as respectivas notas fiscais de baixa do estoque, CFOP 5927, adotando os seguintes procedimentos:

i) em relação as operações internas, ICMS diferido, citou que partindo do valor da mercadoria das notas fiscais de aquisições, procedeu a inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo, emitindo as notas fiscais de baixa do estoque já com o valor atualizado, cujo valor total das aquisições internas totaliza R\$ 140.437.847,19, sobre o qual incluiu o ICMS e o frete na base de cálculo, alcançando o valor total de R\$ 159.588.493,40 que corresponde ao valor das notas fiscais, dividido por 0,88 e, em seguida, pontuou que aplicou a redução da base de cálculo e alcançou o valor ajustado de R\$ 106.397.658,55, sobre o qual calculou o imposto pela alíquota de 18% totalizando o ICMS no valor de R\$ 19.151.576,74;

ii) quanto as aquisições interestaduais, tributadas normalmente, com o imposto creditado, considerando que a baixa ocorreu em período posterior, não foi possível realizar o estorno do crédito em conta gráfica em razão da necessidade de calcular juros, porém efetuou o pagamento do ICMS atualizado em guia, no exato montante do imposto creditado.

Discordou da lavratura do Auto de Infração sob o que chamou de equivocada alegação do autuante de que deixou de incluir o ICMS na própria base de cálculo, no entanto, sustentou que tal exigência não merece prosperar uma vez que incluiu o ICMS na sua própria base de cálculo, enquanto que nas operações interestaduais procedeu da forma acima citada.

Ao se reportar às operações com diferimento do ICMS, apontou que o autuante entendeu que registrou operações com base de cálculo subdimensionada pela suposta falta de inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo diante da baixa por perda de produtos recebidos com diferimento, exigindo a diferença do imposto supostamente não recolhido, com fundamento no art. 13, § 1º, inciso I, da LC 87/96 c/c o art. 286, inciso V, §§ 2º e 11 do RICMS/BA, acrescentando que nas operações de aquisições internas de algodão em pluma ocorridas no Estado da Bahia, a base de cálculo do ICMS é reduzida, de forma que a carga tributária efetiva resulta em 12%, nos termos do art. 268, XXVIII do RICMS/BA.

Explicou que em decorrência do sinistro ocorrido no estabelecimento em operações sujeitas ao diferimento, (algodão em pluma), emitiu notas fiscais de baixa de estoque, CFOP 5.927, destacando o valor do ICMS e informou nos "dados adicionais" das notas fiscais as informações relativas ao boletim de ocorrência, bem como indicou as notas fiscais de aquisição que essa baixa de estoque se refere, ressaltando que, ao contrário da acusação fiscal, realizou o cálculo já considerando o imposto incluído em sua própria base de cálculo, acrescido do valor do frete proporcional à quantidade sinistrada, nos termos da planilha anexa, (Doc. 04).

Citou que o valor total da base de cálculo das notas fiscais de baixa de estoque soma o montante de R\$ 159.588.012,83 (valor da mercadoria sinistrada com base nas notas fiscais de aquisição dividido por 0,88) com a inclusão do imposto na sua própria base de cálculo, que, considerando a base de cálculo reduzida do produto e aplicando a alíquota de 18% de ICMS, resulta no valor de R\$ 19.151.519,04, conforme o quadro abaixo:

BC inclusão de ICMS 18%	Redução . art. 268 inc. XXVIII do RICMS/BA	BC Reduzida	ICMS 18%
159.588.493,40	33,33	106.397.648,55	19.151.576,74
159.588.012,83		106.397.328,11	19.151.519,04

Aduziu que ao contrário do afirmado pelo autuante, procedeu ao cálculo dos valores relativos à baixa de estoque das mercadorias sinistradas (algodão em pluma) nas operações internas sujeitas ao diferimento com a redução de base de cálculo, de modo que a carga tributária fosse 12% e incluindo o imposto em sua própria base de cálculo, conforme se comprova pelos cálculos constantes na planilha anexa, acrescentando que no Livro Registro de Apuração do ICMS, procedeu à anotação das notas fiscais no quadro "Débito do Imposto – Estorno de Créditos" no valor de R\$ 19.152.270,00 (Doc. 05), explicando, mais uma vez, o procedimento que realizou: emissão das Notas Fiscais de baixa de estoque com o valor do ICMS já com o imposto calculado por dentro, inclusive com o frete proporcional da mercadoria sinistrada, tendo dividido por 0,88 (equivalente à carga tributária de 12%) e multiplicado o valor do ICMS com a base de cálculo reduzida por 18% (valor do ICMS), destacando que tanto o art. 13, § 1º, inciso I, da LC 87/96 quanto o art. 286, inciso V, §§ 2º e 11 do RICMS/BA determinam expressamente que o montante do próprio ICMS deve integrar a base de cálculo do imposto.

Asseverou que é o montante do ICMS que deve ser incluído na base de cálculo, e considerando que, no cenário

em análise, a aquisição de pluma de algodão é tributada com redução da base de cálculo e o imposto equivale a 12%, o cálculo correto para incluir o ICMS em sua própria base deve ser realizado dividindo a base inicial por 0,88 (100% - 12%), entretanto, o autuante ao dividir a base de cálculo por 0,82, incluiu a alíquota de 18% na base de cálculo do ICMS, sendo que a carga tributária efetiva equivale a 12%, logo, o correto seria dividir a base de cálculo original por 0,88.

O autuante, em sua Informação Fiscal, observou que no momento do sinistro ocorrido o autuado tinha em estoque algodão em pluma adquirido em operações interestaduais, com ICMS destacado e se creditado do imposto, e algodão em pluma adquirido em operações internas, sem destaque do ICMS, por estarem albergadas pelo instituto do diferimento, consoante previsão nos artigos 312 e 286, inciso V, §§ 2º e 11 do RICMS/BA, devendo ser observado, no caso de sinistro, o que dispõe o art. 312, IV, § 2º do mesmo Regulamento, situação esta que disse se aplicar ao caso concreto.

Com isso, citou que o lançamento é relativo a mercadorias sinistradas, ao abrigo do diferimento, qual seja, o autuado adquiriu em operações internas produto agrícola (algodão em pluma), enquadrado sob a égide do regime fiscal de diferimento, com encerramento previsto para a saída subsequente das mercadorias ou dos produtos resultantes de sua industrialização, tendo sido promovido antes deste evento crucial a baixa do estoque em decorrência de perda, roubo ou deterioração (CFOP 5927), omitindo parcialmente o lançamento do débito correspondente ao ICMS deferido devido, nos termos previstos no Art. 286, V, §§ 2º e 11 do RIMS/BA, pela não inclusão do ICMS na própria base de cálculo, conforme previsto pelo art. 13, § 1º, inciso I, da LC 87/96.

Citou que o autuado tenta convencer que a base de cálculo oferecida à tributação nas operações objeto das notas fiscais eletrônicas descritas no demonstrativo Anexo I e DANFEs juntados às fls. 08 a 54, já tem o ICMS incluso, e que incluiu nas respectivas bases de cálculo a carga tributária de 12%.

Asseverou que no presente caso o procedimento correto seria dividir o valor da operação por 0,82, reduzir em 1/3 o valor obtido (67%), informando-o no campo destinado a base de cálculo que, incidindo à alíquota de 18% conduzirá a uma carga tributária de 12%, destacando que a alíquota do algodão em pluma é 18% enquanto sua carga tributária para o período auditado é de 12%.

Desta forma apontou que ao invés de 18% na base de cálculo antes de reduzi-la implica, tecnicamente, determinar um benefício duplo e maior que o devido, sendo que, em dois pontos residem a divergência entre o procedimento adotado pelo autuado e pelo próprio autuante:

i) – O ICMS não está incluído no valor dos produtos constantes das notas fiscais de baixa emitidas (CFOP 5927), porque sendo uma operação de baixa de estoque seu valor tem que ser convergente com o valor registrado quando da operação de aquisição, que necessariamente não inclui o ICMS. Neste caso há um deslocamento parcial entre o valor da operação (necessariamente sem inclusão do ICMS) e o valor da base de cálculo (que precisa ter incluído o ICMS e em seguida reduzida), cuja informação se dá em campo próprio da nota fiscal;

ii) A alíquota de algodão em pluma a ser incluída na base de cálculo é 18% para só em seguida haver a redução para a carga tributária de 12%, posto que, incluir a priori a carga tributária (12%) na base de cálculo implica determinar matematicamente um benefício duplo e maior que o devido, que é o tratamento técnico que disse entender para a questão.

Após a condensação acima de ambos os argumentos, passo a me posicionar, observando que no que diz respeito as citações pelo autuado do procedimento adotado em relação as aquisições interestaduais tributadas de algodão em pluma, objeto de sinistro, tal fato não será aqui analisado vez que não fizeram parte da autuação, portanto, torna-se despiciendo qualquer comentário a este respeito, vez que a autuação recaiu, apenas, sobre as aquisições neste Estado, na forma prevista pelo Art. 286, V, §§ 2º e 11 do RICMS/BA.

Assim é que, neste sentido, esta é uma questão que já se encontra com o entendimento pacificado, há tempos, por este CONSEF. Aqui, nesta mesma 4ª JJF, já enfrentamos situação idêntica à que ora nos deparamos, cuja decisão, por unanimidade, foi pela improcedência do Auto de Infração, consoante se extrai do Acórdão JJF nº 104/04/18, através do Voto proferido pela I. Relatora Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, abaixo reproduzido, com o qual concordo, já que também participei desse julgamento:

## VOTO

(...)

No mérito, o defendant 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

desembarço 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 às fls. 11 a 19 e demonstrado pelo contribuinte na apresentação da defesa conforme cálculo que a seguir transcrevo:

DI nº 15054469-2.

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

DI nº 150923969-5

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

DI nº 150924100-2

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

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 x 0,68x 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 x 0,68x 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 transscrito:

<sup>11</sup>“(...) Com a devida vénia, 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 inovável, 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 inquinava (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. Condeno 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 nº 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 desembarço 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 pôr 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, inexiste débito a ser exigido.

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

Tal decisão foi referendada pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal que, por unanimidade, mediante o Acórdão CJF nº 0199-11/19, negou provimento ao Recurso de Ofício interposto pela 4ª JJF, mantendo a Improcedência do Auto de Infração, com fulcro no Voto proferido pelo I. Relator Ildelmar José Landim, cujo inteiro teor também reproduzo:

**“VOTO**

Trata-se de Recurso de Ofício, que envolve interpretação da forma do cálculo nas importações com mercadorias objeto de benefícios de redução de base de cálculo (óleo diesel), que implica em carga tributária efetiva de 17%, porquanto a alíquota cheia, sem redução, esteja em 25%.

Consta que o autuante entendeu que não se deveria aplicar diretamente a alíquota efetiva (17%), mas a alíquota cheia de 25%, para efeitos de consideração do cálculo do ICMS por dentro, ou seja, dividiu o valor por 0,75 em vez de 0,83, para efeitos de alcance da base de cálculo com o ICMS integrando-a, conforme diretriz legislativa deste imposto, e isto, afetou não somente o cálculo do ICMS normal, mas também da substituição tributária, onerando a ambos os valores em relação ao cálculo efetuado pela empresa importadora.

Embora o assunto seja controverso, a ponto de haver divergências na própria Procuradoria Fiscal, mas que terminou de forma conclusiva apoiando a tese de que em casos de redução da base de cálculo, o valor do ICMS a integrar a própria base, decorre da alíquota efetiva (17%), e não da alíquota nominal, de 25%.

Tal conclusão se assenta inclusive em decisão judicial transcrita em caso similar, pelo Tribunal de Justiça da Bahia, relatado no próprio voto recorrido, e também no parecer DITRI 01587/2012, que em caso semelhante se posicionou no sentido de que em havendo redução de base de cálculo, deve se incorporar à base de cálculo do imposto, a alíquota efetiva e não a cheia.

Comungo também com a posição adotada pela DITRI e pela PGE, que trouxe sólido argumento, a partir de uma decisão judicial colegiada do Tribunal de Justiça, além de orientação da Diretoria de Tributação - DITRI, e trago a seguir, o que pessoalmente entendi desta questão fático-jurídica.

É que se o ICMS integra sua base de cálculo, significa que a sua alíquota é incidente sobre o próprio valor do ICMS, e ao se desconsiderar a alíquota efetiva decorrente da redução de base de cálculo, para efeitos de integração do imposto (ICMS por dentro), está a se cobrar uma alíquota efetiva (17%) sobre uma base de cálculo que inclui o imposto, como se 25% fosse, majorando o cálculo do imposto devido, e foi o que fez o autuante.

O posicionamento do autuante de que o contribuinte estava a se beneficiar duplamente não se sustenta. No momento em que o Estado reduz a base de cálculo, em vez de modificar a alíquota para menos, o faz por de forma a que se obtenha uma carga tributária menor, por uma questão de técnica legislativa, uma vez que poderá restabelecer a carga tributária de 25%, apenas acabando com o benefício, ou seja, não irá aumentar a tributação via elevação da alíquota e sim com a extinção do benefício.

A elevação de alíquotas configura-se como um aumento do imposto e não poderá vigorar no mesmo ano; por outro lado a extinção do benefício pode ser imediata. Tal posicionamento é unânime no ordenamento jurídico nacional, já que somente por via de lei, no sentido formal, publicada no exercício financeiro anterior, é permitido aumentar tributo, como tal havendo de ser considerada a iniciativa de modificar a base de cálculo do imposto.

No caso da operação em tela, impossível, já que o Estado não tem meios de impor uma base de cálculo diferente do valor provado na operação de aquisição, e restaria tão somente, aumentar a alíquota de 17% para 25%, e tal situação não poderia ocorrer de forma imediata, sob pena de infringir dispositivo constitucional. Por isso, reduz a base de cálculo, e mantém-se a alíquota intacta.

Assim posto, não há que se falar jamais em duplo benefício do contribuinte, pois o Estado, ao conceder a redução de base de cálculo, de forma a coincidir com uma alíquota de 17% efetiva, deseja de fato, que a carga tributária seja esta, e não há que se majorar o imposto, de forma a se inserir uma carga tributária de 25% na própria base de cálculo, sem estar a descumprir a própria redução concedida.

Face ao esclarecido, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício. Auto de infração IMPROCEDENTE”.

Aliado a isto, tais entendimentos já se encontram sumulados por este CONSEF, conforme se verifica através da Súmula nº 06/19, abaixo transcrita:

“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. Data de Aprovação: Sessão de Julgamento da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual de 29/08/2019. Fonte: Jurisprudência Predominante do Conselho da Fazenda do Estado da Bahia. Referência Legislativa: Artigos 266, 267 e 268 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012 PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS Acórdãos CJF nos: A-0005-11/19, A-0175-11/19, A-0049-11/19, A-0012-12/17, A-0412-11/14, A-0081-12/18, A-0180.12/14, A-0056.11/14, A-0371-11/14, A-0027-21/09, A-0149-11/14”.

Desta maneira, à luz de tudo quanto acima exposto, entendo desnecessária outras considerações a respeito desta questão e, por conta disto, acolho os argumentos defensivos e voto pela IMPROCEDÊNCIA do presente

*Auto de Infração, por entender que os cálculos encetados pelo autuado se encontram postos da forma correta.*

A JJF, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, devido ter atingido o valor desonerado conforme a legislação vigente.

Registrada a presença da advogada Dra. Marina Lezzi Gutierrez na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

## VOTO

Observo que a decisão da 4ª JJF (Acórdão N° 0245-04/24-VD) desonerou o sujeito passivo do lançamento tributário no valor de R\$ 9.478.070,85 em valores atualizados à data do julgamento, fls.310/311, fato este, que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

O cerne da questão em análise refere-se à metodologia adotada para o cálculo das importações de mercadorias beneficiadas com a redução da base de cálculo do imposto, especificamente no caso do óleo diesel. Tal benefício resulta em uma carga tributária efetiva de 17%, considerando que a alíquota integral, sem a referida redução, corresponderia a 25%.

Contemplando o Recurso de Ofício interposto pela 4ª JJF contra a decisão que julgou Improcedente o Auto de Infração em epígrafe, observo que, a desoneração decorreu em razão do acolhimento das argumentações defensivas pelo colegiado de piso, por entender que os cálculos elaborados pelo sujeito passivo estão postos de forma adequada e correta.

Observo, ainda, que a decisão de piso, para manter a fundamentação do voto, traz aos autos o Acórdão CJF nº 0199-11/19, sobre a mesma matéria, da relatoria do nobre Relator Ildelmar José Landim, que Negou Provimento ao Recurso de Ofício interposto pela 4ª JJF, e manteve a Improcedência do Auto de Infração conforme abaixo transcrita.

## “VOTO

*Trata-se de Recurso de Ofício, que envolve interpretação da forma do cálculo nas importações com mercadorias objeto de benefícios de redução de base de cálculo (óleo diesel), que implica em carga tributária efetiva de 17%, porquanto a alíquota cheia, sem redução, esteja em 25%.*

*Consta que o autuante entendeu que não se deveria aplicar diretamente a alíquota efetiva (17%), mas a alíquota cheia de 25%, para efeitos de consideração do cálculo do ICMS por dentro, ou seja, dividiu o valor por 0,75 em vez de 0,83, para efeitos de alcance da base de cálculo com o ICMS integrando-a, conforme diretriz legislativa deste imposto, e isto, afetou não somente o cálculo do ICMS normal, mas também da substituição tributária, onerando a ambos os valores em relação ao cálculo efetuado pela empresa importadora.*

*Embora o assunto seja controverso, a ponto de haver divergências na própria Procuradoria Fiscal, mas que terminou de forma conclusiva apoiando a tese de que em casos de redução da base de cálculo, o valor do ICMS a integrar a própria base, decorre da alíquota efetiva (17%), e não da alíquota nominal, de 25%.*

*Tal conclusão se assenta inclusive em decisão judicial transcrita em caso similar, pelo Tribunal de Justiça da Bahia, relatado no próprio voto recorrido, e também no parecer DITRI 01587/2012, que em caso semelhante se posicionou no sentido de que em havendo redução de base de cálculo, deve se incorporar à base de cálculo do imposto, a alíquota efetiva e não a cheia.*

*Comungo também com a posição adotada pela DITRI e pela PGE, que trouxe sólido argumento, a partir de uma decisão judicial colegiada do Tribunal de Justiça, além de orientação da Diretoria de Tributação - DITRI, e trago a seguir, o que pessoalmente entendi desta questão fático-jurídica.*

*É que se o ICMS integra sua base de cálculo, significa que a sua alíquota é incidente sobre o próprio valor do ICMS, e ao se desconsiderar a alíquota efetiva decorrente da redução de base de cálculo, para efeitos de integração do imposto (ICMS por dentro), está a se cobrar uma alíquota efetiva (17%) sobre uma base de cálculo que inclui o imposto, como se 25% fosse, majorando o cálculo do imposto devido, e foi o que fez o autuante.*

*O posicionamento do autuante de que o contribuinte estava a se beneficiar duplamente não se sustenta. No momento em que o Estado reduz a base de cálculo, em vez de modificar a alíquota para menos, o faz por de*

forma a que se obtenha uma carga tributária menor, por uma questão de técnica legislativa, uma vez que poderá restabelecer a carga tributária de 25%, apenas acabando com o benefício, ou seja, não irá aumentar a tributação via elevação da alíquota e sim com a extinção do benefício.

A elevação de alíquotas configura-se como um aumento do imposto e não poderá vigorar no mesmo ano; por outro lado a extinção do benefício pode ser imediata. Tal posicionamento é unânime no ordenamento jurídico nacional, já que somente por via de lei, no sentido formal, publicada no exercício financeiro anterior, é permitido aumentar tributo, como tal havendo de ser considerada a iniciativa de modificar a base de cálculo do imposto.

No caso da operação em tela, impossível, já que o Estado não tem meios de impor uma base de cálculo diferente do valor provado na operação de aquisição, e restaria tão somente, aumentar a alíquota de 17% para 25%, e tal situação não poderia ocorrer de forma imediata, sob pena de infringir dispositivo constitucional. Por isso, reduz a base de cálculo, e mantém-se a alíquota intacta.

Assim posto, não há que se falar jamais em duplo benefício do contribuinte, pois o Estado, ao conceder a redução de base de cálculo, de forma a coincidir com uma alíquota de 17% efetiva, deseja de fato, que a carga tributária seja esta, e não há que se majorar o imposto, de forma a se inserir uma carga tributária de 25% na própria base de cálculo, sem estar a descumprir a própria redução concedida.

Face ao esclarecido, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício. Auto de infração IMPROCEDENTE”.

Ao examinar as peças que compõem os autos, verifico que a decisão recorrida está plenamente fundamentada quanto ao seu resultado, não havendo razões para qualquer modificação no que concerne à infração que embasa o Auto de Infração. Tal entendimento encontra respaldo na jurisprudência consolidada por este CONSEF, bem como na posição firmada pela PGE, que apresentou argumentos consistentes respaldados por decisão colegiada proferida pelo Tribunal de Justiça. Ademais, há a orientação da DITRI – Diretoria de Tributação, expressa no Parecer DITRI nº 01587/2012, que, em situação análoga, manifestou-se no sentido de que, quando houver redução da base de cálculo, deve-se considerar a alíquota efetiva para compor a base de cálculo do imposto, e não a alíquota integral.

Diante disso, considerando a inexistência, nos autos, de elementos que justifiquem a manutenção da infração imputada ao sujeito passivo, uma vez que o lançamento em questão se encontra indevidamente caracterizado em relação à legislação fiscal do ICMS do Estado da Bahia.

Diante de todo o exposto, concluo em manter a IMPROCEDENCIA do Auto de Infração.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida que julgou IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 269358.0004/24-3, lavrado contra LOUIS DREIFUS COMPANY BRASIL S.A.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de fevereiro de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

ANTONIO DIJALMA LEMOS BARRETO - RELATOR

LEILA VON SOHSTEN RAMALHO – REPR. DA PGE/PROFIS