

A. I. N° - 279757.0055/13-8  
AUTUADO - MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA.  
AUTUANTES - ISRAEL CAETANO e AGILBERTO MARVILA FERREIRA  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
INTERNET - 09.10.2013

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0226-04/13**

**EMENTA: ICMS.** 1. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. EXISTÊNCIA DE CONVÊNIO PREVENDO REDUÇÃO. Cabe ao estado signatário aplicar a disposição prevista em Convênio ou protocolo, não havendo que se falar em base de cálculo mínima. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente procedente. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração comprovada. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. Item reconhecido. 4. DIFERIMENTO. AQUISIÇÕES DE REFEIÇÕES PARA FUNCIONÁRIOS. TERMO FINAL. FALTA DE PAGAMENTO. Item reconhecido. Não acolhidas as preliminares. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 27 de junho de 2013 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 146.501,86, além da multa de 60%, pela constatação das seguintes infrações:

**INFRAÇÃO 1.** Efetuou saída de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção, no valor de R\$ 138.142,19, fato verificado no período de maio a agosto de 2008, março e dezembro de 2009, agosto e setembro de 2011 e março, setembro e outubro de 2012;

**INFRAÇÃO 2.** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, no montante de R\$ 4.581,13, ocorrências verificadas nos meses de agosto, setembro e outubro de 2008, abril de 2009, dezembro de 2011 e agosto de 2012;

**INFRAÇÃO 3.** Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a setembro, novembro e dezembro de 2008, fevereiro, abril a setembro e outubro a dezembro de 2009, janeiro, março, abril a agosto, outubro e novembro de 2010, fevereiro a abril, junho a dezembro de 2011 e janeiro a agosto, outubro a dezembro de 2012, no total de R\$ 3.684,47;

**INFRAÇÃO 4.** Falta de recolhimento do ICMS deferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte de seus funcionários, nos meses de março e abril de 2011 e fevereiro de 2012, no valor de R\$ 94,07.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 102 a 125, onde argüi em sua defesa, que alguns itens da autuação não merecem prosperar, quais sejam, a tributação das transferências entre estabelecimentos com preço inferior ao custo de produção e o crédito de ICMS nas entradas interestaduais com base de cálculo superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos. Destaca que possui filiais em diversos Estados, como Rio Grande do Sul, Paraná, São Paulo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Goiás, Minas Gerais e Bahia e para viabilizar suas atividades, eventualmente, transfere insumos entre suas unidades

Frisa que se tratam de transferências de insumos haja vista a inviabilidade de armazenamento de produto acabado, pois sendo o fertilizante higroscópico, com alta capacidade de absorção de água, a armazenagem de produto acabado implicaria em perdas significativas da qualidade do produto que iria impedir.

Indica que, na autuação as referidas transferências de insumos entre os estabelecimentos da Impugnante são consideradas fatos geradores do ICMS pelo Estado da Bahia, que exige o pagamento do imposto em tais operações, sendo este o primeiro ponto da defesa, vez que não concorda com a taxação das transferências entre unidades próprias porque não há transferência de propriedade dos bens movimentados e, portanto, não há circulação de mercadoria, que é o fato gerador do ICMS. Em verdade, nessas operações há o mero deslocamento físico de mercadorias entre os estabelecimentos em razão da necessidade de abastecimento de uma ou outra fábrica a fim de atender a demanda e não prejudicar o processo produtivo.

Em acréscimo, aborda outro ponto de insurgência que é a cobrança pretendida pela douta Autoridade Fazendária do ICMS que supostamente teria sido creditado a maior pela Impugnante em aquisições oriundas de Minas Gerais. Este ponto da autuação igualmente não merece prosperar porque se valeu do exato crédito destacado nas notas das entradas em seu estabelecimento, o que corresponde ao montante do ICMS efetivamente pago, tal postura justifica-se pela não-cumulatividade do ICMS.

Aduz que qualquer questionamento sobre o cálculo do valor do ICMS destacado que gerou o crédito da Impugnante deve ser feito a quem promoveu a saída, contribuinte domiciliado em Minas Gerais, porém este obedece a sistemática de cálculo do imposto considerando o benefício da base de cálculo reduzida que lhe é assegurado pelo Convênio ICMS 100/1997 e destacando crédito proporcional, cálculo este que também está amparado pelo entendimento já esposado pelo Estado de Minas Gerais em resposta das Consultas Tributárias nº. 254 e 255/1998 que apensa aos autos.

Assim, considerando as razões fáticas e jurídicas a seguir aduzidas, informa que busca por meio da defesa o cancelamento dos pontos 1 e 2 do Auto de Infração em epígrafe, quais sejam, a pretensa cobrança de ICMS nas transferências entre estabelecimentos da Impugnante, bem como o ICMS referente ao crédito da Impugnante que no equivocado entendimento da Autoridade Fazendária foi tomado a maior.

Alega que após conferência dos demonstrativos de Apuração do ICMS que acompanham o Auto de Infração em discussão, a Impugnante reconhece totalmente as infrações 3 e 4.

De referência ao Auto de Infração, em sua infração 1, entende que o Estado da Bahia exige o ICMS e multa referente às transferências entre a unidade baiana e os demais estabelecimentos da Impugnante, imposto (12%) e multa (60%) lançados no valor total original de R\$ 138.142,19.

A seguir, descreve as operações que realiza. Primeiramente importa insumos por via portuária, seja Santos/SP, Paranaguá/PR, Vitória/ES ou Aratu/BA. Ocorre que para atender as demandas de todas as unidades, os insumos importados são, eventualmente, transferidos entre as filiais.

Diz, ainda, que nesse contexto, não merece prosperar a exação imposta nas transferências interestaduais entre os estabelecimentos da Impugnante, fundamentando no artigo 155 da Constituição Federal, que outorgou aos Estados a competência para instituir o ICMS nos seguintes termos em que transcreve, e que o ICMS consiste em um imposto não cumulativo, isto é, “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou

*prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.*

Indica que a Lei Complementar nº 87/96 traçou as diretrizes sobre as quais os Estados poderão exercer a competência tributária com a instituição do ICMS, conforme determinado no parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal, e que no presente caso interessa justamente entender o que significa a expressão “*operações relativas à circulação de mercadoria*”. A doutrina é uníssona ao estabelecer que o fato gerador do ICMS se perfaz com a “*circulação de mercadoria*”, ato que pressupõe a transmissão da titularidade da mercadoria, não bastando o seu simples deslocamento físico como equivocadamente pretende a autoridade autuante.

Cita e transcreve entendimento doutrinário de Roque Carrazza, Paulo de Barros Carvalho e Leandro Paulsen, bem como decisões do Poder Judiciário que ao seu juízo, amparam seu pleito.

Entende, pois, que resta demonstrado que nas transferências efetuadas entre as suas próprias unidades, localizadas em diversos Estados brasileiros, não incorrem no fato gerador do ICMS, uma vez que não há alteração da titularidade dos bens transferidos, sendo, portanto, ilegal a exação sofrida, daí o cabimento e necessidade de provimento da impugnação a tal ponto do Auto de Infração.

Aduz restar patente a necessidade de acolher o seu pedido para afastar a exação exigida pelo Estado da Bahia referente ao ICMS incidente nas transferências entre os estabelecimentos da Impugnante.

Alega que, equivocadamente ou por mera liberalidade houve o destaque do ICMS nas referidas transferências e tais valores, considerou como base não o valor de venda, mas sim o valor médio das operações, o que evidentemente está errado.

Assim, os autuantes efetuaram lançamento da diferença entre o valor utilizado erroneamente como base e o efetivo valor das notas de transferências e gerou um valor devido de ICMS ainda maior do que se considerar a incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, pois entende fazer jus a redução de 30% da base de cálculo do ICMS, conforme previsto no Convênio ICMS 100/1997, igualmente transcrito em sua Cláusula segunda.

Desta forma, ainda que se entenda que há incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, sem efetiva alteração de propriedade, o ICMS devido não seria o pelo valor autuado, mas sim com base reduzida em 30% (trinta por cento), conforme a norma mencionada.

Ressalta que, conforme determinação do próprio Convênio ICMS 100/1997, temos o cálculo do ICMS “por dentro”, ou seja, o próprio ICMS compõe a base de cálculo para sua incidência.

Desta forma, sobre a base em que seria aplicado o imposto inclui-se o próprio ICMS, com a devida redução da base, chegando a uma alíquota efetiva de 8,4% (70% x 12%).

Traz como exemplo que, para o preço de R\$ 100,00 a base de cálculo passa a ser de R\$ 109,17, sendo R\$ 100/ (1 - 8,4%). Reduzindo-a em 30%, chega-se a R\$ 76,42, e aplicando a alíquota de 12% chega ao valor do ICMS devido de R\$ 9,17.

Diante das considerações tecidas, impugna o valor indicado como base de cálculo da infração 01, de R\$ 138.142,19 (cento e trinta e oito mil, cento e quarenta e dois reais e dezenove centavos) e concorda com o valor de R\$ 80.166,29 (oitenta mil, cento e sessenta e seis reais e vinte e nove centavos), conforme planilha que elabora.

Frisa que reconhece o valor de R\$ 80.166,29 (oitenta mil, cento e sessenta e seis reais e vinte e nove centavos), como base de cálculo do ICMS somente na remota hipótese do julgador considerar a incidência do ICMS nas transferências entre unidades da mesma empresa, mesmo sem ocorrer a alteração de titularidade neste tipo de operação.

Assim, na hipótese deste Órgão de Julgamento não cancelar a taxação das transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, inobstante esta não incidência estar ratificada pelos Tribunais

Pátrios (Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça e Tribunal de Justiça da Bahia conforme precedentes já citados), entende fazer jus ao cancelamento parcial da cobrança, sendo que o valor histórico para tal exação seria de R\$ 80.166,29 (oitenta mil cento e sessenta e seis reais e vinte e nove centavos).

Dessa forma, inobstante a investidura constitucional dos Estados-membros para instituir, arrecadar e gerir o ICMS, em momento algum eles podem alterar o método de apuração que a Carta Maior estabeleceu, a não cumulatividade. Temos então que as entradas de insumos com destaque do ICMS geram em favor do adquirente um crédito fiscal para ser compensado nas saídas posteriores.

A par disso, quanto à infração 2 do lançamento que exige valor do ICMS referente ao crédito supostamente tomado a maior nas entradas interestaduais com base de cálculo reduzida, ela se insurge porque apenas se creditou do imposto destacado em observância à não-cumulatividade do ICMS, não sendo válida a intenção do Fisco de reduzir o crédito que a Impugnante faz jus posto que o mesmo equivale ao que efetivamente desembolsou a título do imposto embutido no preço. A seu amparo, novamente, cita entendimento doutrinário de Roque Antônio Carrazza.

Aborda o fato da não cumulatividade, o direito de compensar o ICMS pago na operação anterior com o montante a pagar do imposto, ser constitucional. Assim, quando houver imposto pago na operação anterior o contribuinte adquirente pode creditar-se do montante destacado. Não há olvidar-se que a não-cumulatividade sofre limitações previstas constitucionalmente no artigo 155, § 2º, inciso II, aliena “b”, da Carta Magna.

Fala que com exceção das hipóteses de isenção e não-incidência, a aplicação prática da não-cumulatividade do ICMS se dá na escrituração por meio do sistema de débito (o montante que é devido) menos o crédito (o montante que possui para compensar). Noutras palavras, ao escrutar as entrada creditáveis com destaque do ICMS, o contribuinte tem o direito constitucional de creditar-se do valor do imposto pago destacado por quem promoveu a saída a fim de utilizá-lo na compensação com o ICMS devido nas saídas subsequentes.

A par disso, a parte ora impugnada do Auto de Infração formaliza a exigência do valor de ICMS supostamente creditado a maior pela Impugnante. Ocorre que, ao concluir equivocadamente que o creditamento teria sido a maior, a Fiscalização expressa que a causa está no cálculo do imposto destacado por quem promoveu a saída da mercadoria.

Porém, justamente por não ter dado causa a infração, acha que não merece prosperar a autuação vez que apenas creditou-se do valor do ICMS destacado que efetivamente desembolsou quando do ingresso das mercadorias em seu estabelecimento, sem qualquer participação no cálculo desse ICMS pelo contribuinte que promoveu a saída.

Nesta esteira, constata que exercendo seu direito constitucional creditou-se do ICMS destacado nas entradas em seu estabelecimento e se a suposta irregularidade está no montante destacado, cumpre observar que o contribuinte mineiro que promoveu as saídas apurou e destacou o ICMS conforme previsto no supracitado Convênio ICMS 100/1997 e também em atenção ao entendimento formalizado pelo Estado de Minas Gerais nas respostas das Consultas Tributárias nº 254 e 255/1998, que anexa.

Firma entendimento de que resta comprovado que creditou-se do ICMS destacado nas notas que acobertaram as entradas em seu estabelecimento e o contribuinte que promoveu a saída gozou da redução de base de cálculo que lhe é legalmente concedida, sendo que no destaque do imposto foi considerada tal redução conforme Convênio ICMS 100/1997 e também respostas das Consultas Tributárias nº. 254 e 255/1998 (SEFAZ MG), então faz jus a Impugnante ao crédito do ICMS destacado, pois refere-se a parcela tributada da operação.

De mais a mais, além do princípio da não cumulatividade, há previsão expressa para a forma de cálculo utilizada no Estado de Minas, transcrevendo o teor do anexo IV do RICMS/MG, em seu itens 3 e 8, para concluir que o contribuinte mineiro deve abater do preço ao adquirente da

mercadoria o valor dispensado do imposto, conforme a solução de consulta nº 254 e 255/98 que transcreve trechos

Assim, inobstante a discordância da forma de apuração do valor do ICMS destacado na operação, posiciona-se no sentido de que não prospera a pretensão Fiscal de anular o crédito referente ao imposto que efetivamente foi pago pela Impugnante, crédito que guarda proporcionalidade com a parcela tributada da operação e, portanto, respeita a não-cumulatividade constitucionalmente prevista, e que não há olvidar-se que o contribuinte mineiro que promoveu as saídas destacou o imposto em atenção ao Convênio ICMS 100/1997 e ao entendimento formalizado pelo Estado de Minas Gerais nas respostas das Consultas Tributárias formuladas.

Conclui, requerendo a decretação da improcedência das infrações 1 e 2, nos termos dos argumentos de defesa expostos, cancelando tal parte da autuação, e extinguindo o crédito tributário exigido.

Informação fiscal prestada às fls. 162 a 164, pelos autuantes, argumenta que no tocante à Infração 1, que trata das transferências abaixo do custo de produção/aquisição para outro estabelecimento do mesmo titular situado em outra unidade da Federação a Autuada busca amparo em discussão estanque à esfera administrativa quanto à legalidade da exigência do imposto, tendo os Autuantes obedecido o dispositivo legal previsto no Artigo 56, Inciso V, alínea “b” do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente à época dos fatos geradores, cujo teor transcreve.

Aduz que acaso entendesse que as transferências interestaduais não são tributadas deveria a Autuada ter procedido o estorno do crédito fiscal dos insumos utilizados nos produtos e/ou mercadorias adquiridas e transferidas, como forma de observação ao princípio da não cumulatividade, o que não ocorreu.

Quanto à redução de 30% prevista no Convênio ICMS 100/97 a pretensão da Autuada é totalmente descabida uma vez que pretende ver reduzida, em 30%, a base de cálculo já prevista no citado Artigo 56, V, “b”, do RICMS.

No caso em tela, o valor unitário de transferência tem de ser precificado de tal monta que, aplicada a redução prevista do citado Convênio ICMS 100/97, não seja inferior ao previsto Artigo 56, V, “b”, do RICMS. Portanto, entende que não há como reduzir o que a Legislação Tributária já definiu como mínimo.

Quanto à Infração 2, esclarece a Autuada que obedeceu a legislação tributária do Estado de Minas Gerais, que define forma de apuração diferente da definida no Convênio ICMS 100/97, que trata da redução de 30% nas transferências interestaduais.

Argumenta que o Estado da Bahia convalidou o Convênio ICMS 100/97 e assim exige o cumprimento tantos nas saídas das mercadorias ali especificadas quanto nas entradas. Assim, entende que não há que se discutir a legislação do Estado de Minas Gerais por não ser o foro competente, cabendo tão somente a obediência ao mencionado Convênio ICMS 100/97.

Por tais razões, solicita a manutenção do lançamento.

## VOTO

O lançamento se compõe de quatro infrações, das quais as de número 3 e 4 não são contestadas pelo sujeito passivo, razão pela qual entendo cabível a aplicação da disposição contida no artigo 140 do RPAF/99, segundo o qual o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas. Logo, as mesmas são consideradas subsistentes.

A questão controversa, pois, cinge-se às duas primeiras infrações. Na primeira delas, discute-se a saída de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção. Já na segunda, o objeto é a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo

fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

Inicialmente, gostaria de fazer um breve comentário acerca das alegações defensivas acerca da não incidência do ICMS nas transferências interestaduais.

E qual seria então este conceito de operações? A Constituição não define o que sejam operações. A legislação infraconstitucional de igual forma. A doutrina, de um modo geral, considera operação, para efeitos de incidência do ICMS, todo ato ou negócio hábil a provocar a circulação de mercadorias, ou seja, ou o ato ou negócio jurídico de que decorra a mudança de titularidade do bem. Porém a mudança de posse também constitui uma operação, quando o novo detentor do bem pode dele dispor como se fosse o seu dono.

Por outro lado, estabelece ainda a Carta Magna em seu artigo 146:

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

...

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.*

Ou seja, a norma constitucional delega à Lei Complementar a competência para legislar acerca de matéria tributária que defina fato gerador, base de cálculo e contribuintes de tributos.

No caso de transferência – remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular –, cumpre observar que esta, em princípio, não seria uma operação, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação consigo próprio. No direito comum os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa. E também perante o imposto de renda isto é inobjetável.

Todavia, mediante uma ficção legal, convencionou-se que no âmbito do ICMS os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o artigo 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96, conforme delegação constitucional:

*“§ 3º. Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:*

*(...)*

*II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”*

Tal princípio é reforçado pela redação do artigo 12, inciso I da mesma Lei Complementar:

*“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”*

Dessa forma, os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados legalmente autônomos, e, em decorrência dessa ficção legal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS.

No mesmo sentido, a legislação estadual, e não poderia ser diferente, em atenção ao disposto na Lei Complementar, assim dispõe no artigo 2º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96:

*Art. 2º. O ICMS incide sobre:*

*(...)*

*IV - a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes.*

Por seu turno, o § 1º do citado dispositivo legal prevê que:

*§ 1º. São irrelevantes para caracterização do fato gerador:*

*I - a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo;*

*II - o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular;*

A própria doutrina, representada pelo ilustre Professor Roque Carrazza, em sua obra ICMS, 11<sup>a</sup> edição, Ed. Malheiros, páginas 58 e 59 nos ensina que: “*Há, porém uma exceção a esta regra: quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situados no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), nada impede, juridicamente, que a filial venha a ser considerada estabelecimento autônomo, para fins de tributação por via de ICMS. Assim é, para que não prejudique o Estado (ou o Distrito Federal) da saída da mercadoria. Logo – e também porque o princípio federativo e o princípio da autonomia distrital inadmitem que os Estados e Distrito Federal se locupletem uns à custa dos outros – concordamos que tais estabelecimentos sejam considerados autônomos, pelo mesmo, para fins de tributação por meio de ICMS*”.

Observe-se que o princípio Federativo é norma constitucional e neste caso estaria sendo desrespeitado, a prevalecer o argumento recursal abraçado pela autuada.

Quanto às menções defensivas quanto a decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), e a aplicação da Súmula 166, gostaria de fazer algumas observações: A primeira é a de que sabido é que tais decisões não vinculam obrigatoriamente nem o legislador, sequer o julgador. A segunda, e talvez a mais importante é o fato de tal entendimento da Corte Superior encontrar-se em processo de mudança, a se observar no julgamento do Recurso Especial nº 1109298/RS, tendo como Relator o Ministro CASTRO MEIRA, da SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011, no qual este adentra no exame de mérito da base de cálculo estabelecida na Lei Complementar nº 87/96, artigo 13, em operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Ora, se o próprio Poder Judiciário através de um de seus Tribunais Superiores entende possível estabelecer base de cálculo em operações de transferência interestadual entre dois estabelecimentos de uma mesma empresa, evidentemente que nega efeito jurídico à aplicação da Súmula nº 166, é óbvio que tais operações, submetidas ao rigor da Lei Complementar estão sujeitas à tributação pelo ICMS, sendo lícito aos Estados à cobrança de tal tributo, naquelas operações em que a lei lhes ampara.

No mesmo sentido foi a decisão do Ministro Herman Benjamin, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 1.254.915-RS, no qual, em 26 de outubro de 2011 revogou sua própria decisão anterior, no sentido de aplicação da mencionada súmula de forma automática, ao mencionar que “*os argumentos do Estado do Rio Grande do Sul demonstram a existência de peculiaridades que merecem melhor reflexão, razão pela qual reconsidero a decisão monocrática, para torná-la sem efeito*”.

Em tal discussão, o TJRS entendeu devida a cobrança do imposto, nas transferências interestaduais, com base na seguinte argumentação, através do eminente relator, desembargador Carlos Eduardo Zietlow Duro:

*“Com efeito, o ICMS, em linhas gerais, nada mais é do que o antigo ICM, existente antes da vigência da Constituição Federal de 1988, com ampliação, em hipóteses bem marcadas, com atribuição aos Estados e ao Distrito Federal a competência para criação do ICMS, sendo que a base de cálculo seria definida por Lei Complementar, conforme dispõe o artigo 146, III, “a” da Constituição Federal, sendo que o regime de compensação de imposto deve ser definido por Lei Complementar, nos termos do que dispõe o artigo 155, § 2º, XII, “c”, da Constituição Federal.*

*Outrossim, o artigo 34, § 8º, das Disposições Transitórias da Constituição Federal possibilitou aos entes públicos antes referidos a regularização da matéria, enquanto não fosse regulamentada a Carta Magna, razão pela qual houve a edição do Convênio número 66/88 que disciplina a base de cálculo do ICMS, com posterior edição da Lei Complementar nº 87/96, com as alterações das LCs 92/97 e 99/99, bem como pela LC 102/00.*

*Logo, inexiste qualquer dúvida de que o ICMS foi regido pelo Decreto-Lei 406/68, observadas as alterações feitas pelo Decreto-Lei 834/69, bem como pela Lei Complementar nº 56/87 e Lei Complementar nº 24/75,*

além do Convênio 66/88, antes referido, em especial pelo artigo 14 do mencionado Convênio, e atualmente pela Lei Complementar nº 87/96, com suas alterações, conforme antes referido.

O Estado do Rio Grande do Sul editou a Lei nº 8.820/89, relativa ao ICMS, devidamente regulamentada pelo Decreto nº 37.699/97, inclusive com a alteração do Decreto nº 40.217/00, normas estas em perfeita consonância, observado o arcabouço jurídico, não podendo as normas hierarquicamente inferiores desbordar das diretrizes traçadas pela Lei Complementar nº 87/96.

Feitas estas considerações, deve ser considerado que o mandamus tem por objeto impedir a tributação, por ICMS, em operações de transferência de mercadorias a partir da matriz da impetrante, situada em Turvo, Estado de Santa Catarina, para filiais localizadas em Santo Antônio da Patrulha, Torres e Morrinhos do Sul, localizadas em diferentes Estados da Federação, atacando decreto estadual que determina o recolhimento em consonância com o art. 12, I, da LC 87/96, que prevê:

Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Em âmbito estadual, da mesma forma, a questão encontra previsão no art. 4º da Lei nº 8.820/89:

Art. 4.º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Razão assiste ao recorrente, porquanto a operação está sujeita ao ICMS, não obstante a Súmula 166 do STJ, cujo teor não se desconhece, cumprindo destacar, no entanto, que, decorrendo tal enunciado de julgamento em 14/08/96, com publicação no DJ em 23/08/96, é anterior à LC 87, que é de 13/09/96, prevendo seu art. art. 36 a entrada em vigor no primeiro dia do segundo mês seguinte ao da sua publicação.

Quando da edição da Súmula 166 do STJ, a matéria era disciplinada pelo Decreto-Lei nº 406/68, sem dispositivo correspondente ao art. 12, I, da LC 87/96, circunstância que afasta a aplicação do entendimento sumulado que se invoca no mandado de segurança”.

Dessa forma, o entendimento é que, após a edição da Lei Complementar nº 87/96, a Súmula nº 166 do STJ tornou-se inaplicável.

E este também tem sido o posicionamento de outros órgãos do Poder Judiciário, a exemplo do Rio Grande do Sul, na apreciação do Agravo 70030888911, tendo o órgão julgador prolatado a seguinte decisão:

AGRAVO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. INCIDÊNCIA. É devido o ICMS na saída de mercadoria destinada à comercialização para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra Unidade da Federação. Artigo 12, inciso I, da Lei Complementar 87/96. A exigência do recolhimento do tributo, nesse caso, beneficia o Estado produtor sem que cause maior oneração ao estabelecimento produtor, porque o imposto pago será inteiramente aproveitado por ocasião da comercialização da mercadoria. Recurso desprovido. (Agravo Nº 70030888911, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Des.ª Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 09/07/2009)

Sabido é que o direito é dinâmico, e o entendimento jurisprudencial tem mudado ao longo do tempo, adaptando-se aos novos tempos, e evoluindo conforme as alterações legislativas ocorridas ao longo do tempo. Dessa forma, um entendimento vigente, diante de edição de novo instrumento normativo, pode vir a perder força, com mudança de posicionamento.

Também é corrente que o processo administrativo tributário deve obedecer a diversos princípios, dentre os quais, um dos de maior relevância é o da legalidade inserido no nosso ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, que preconiza que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Isso significa dizer que somente através das espécies normativas elaboradas consoante as regras do processo legislativo constitucional se podem criar obrigações para quem quer que seja.

Doutrinadores como Celso Bastos e Ives Gandra Martins defendem que o Princípio da Legalidade tem mais característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

Além do Princípio da Legalidade estabelecido genericamente no artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, em nosso ordenamento jurídico podemos falar da estrita legalidade tributária, sendo importante frisar que o verdadeiro conteúdo do Princípio da Legalidade Tributária ultrapassa a simples autorização do Legislativo para o Estado cobrar um tributo e deve ser entendido de forma a acomodar dois prismas distintos: legalidade formal e material. No tocante à legalidade formal, podemos dizer que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo e, também, ser formulada por órgão com poder para elaborar tais normas.

Quanto à legalidade material, torna-se indispensável que sejam estabelecidos todos os aspectos relevantes para que no caso concreto se possa determinar as obrigações tributárias, não bastando apenas à exigência de lei, como fonte de produção jurídica específica. Mais que isso, necessita-se a fixação, de todos os critérios de decisão, sem qualquer margem de liberdade ao administrador.

Em suma: obediência a tal princípio significa submissão e respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador.

Além do texto constitucional, o princípio da legalidade tributária também está previsto no artigo 97 do Código Tributário Nacional. E a autuante, ao realizar o lançamento, nada mais fez do que obedecer a tal preceito.

Por tais razões, entendo que é devido sim o imposto cobrado nas transferências interestaduais, afastando tal argumento, até pelo fato de que a própria defendant reconhece que tributou e destacou o imposto quando da emissão das notas fiscais de transferências. Como pode, agora, simplesmente negar a incidência do fato gerador imposto? Não me parece a melhor solução, a menos pela falta de melhor argumento, pois tal tributação, antes de mais nada, nas operações interestaduais, respeita o denominado “pacto federativo”, igualmente previsto na Constituição Federal.

Quanto à questão da base de cálculo nas transferências interestaduais, motivadora das duas infrações ora apreciadas, observo que a matéria objeto do presente lançamento de ofício já foi exaustivamente debatida por este órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma **expressa e restritiva** determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, podendo citar inúmeras decisões deste órgão, a exemplo dos Acórdãos n.º CJF 0239-02/12, CJF 0266-11/09, CJF 0012-11/10, CJF 0231-12/12 e CJF 0289-12/12, este último relativo à própria Recorrente.

Sabido é que a Constituição Federal de 1988 determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para este tributo, demonstrando também a preocupação de que determinadas matérias não fossem tratadas por via de leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, o que poderia, aí sim, criar conflitos entre tais entes e insegurança jurídica para os contribuintes, ou seja, ela atribuiu à lei complementar o importante papel de fixar os pilares sobre os quais deveriam se apoiar à instituição e a arrecadação do ICMS. No que se refere ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, da CF/88, determina:

“Art. 155.

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a intege, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.

Importante ressaltar aqui, que o verbo empregado pelo constituinte para estabelecer a competência da lei complementar em matéria de base de cálculo: “fixar”, o qual, segundo o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa (FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. século XXI. São Paulo: Nova Fronteira, 1999. Verbete próprio. Versão eletrônica.), significa

“determinar, prescrever, firmar, assentar, estabelecer, tornar firme, estável”. E se fizermos a consulta da palavra determinar, teremos que tal palavra significa “delimitar, fixar, definir, precisar, decretar, especificar”, não sendo sinônimo de exemplo ou exemplificar, como pretende a Recorrente.

Dentre estas matérias, elencadas expressamente no art. 155, §2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS, sendo que tal disposição constitucional, a qual regula especificamente o ICMS, guarda total simetria com o comando inserto no artigo 146 da CF/88, que, ao tratar dos “princípios gerais” do sistema tributário, prevê:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”.

Percebe-se a harmonia do texto constitucional ao prescrever as atribuições da lei complementar em matéria tributária, tanto no âmbito geral (encampando todos os tributos), quanto no específico, relacionado ao ICMS, posto que, em ambas as hipóteses, referem que à lei complementar compete “definir” ou “fixar” a base de cálculo.

Existe, com especial ênfase no campo do ICMS, a clara intenção constitucional de eliminar os conflitos de competência, realçando o caráter nacional do imposto.

Parece indiscutível que a CF/88 reservou à lei complementar a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Legislativo e o Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.

Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do Art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, dos quais nos interessa, especificamente, aquele contida no seu § 4º, que diz respeito às transferências realizadas por estabelecimento fabricante do produto objeto da remessa para outro estabelecimento do mesmo titular:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

(...)

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;”

Dessa forma, observa-se que a base de cálculo submete-se ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar, por força do comando constitucional, e não poderia ser diferente.

No tocante à tese eventualmente defendida por alguns de que tal redação seria meramente exemplificativa (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento) para a infração 2, quanto à aplicabilidade deste regramento, observo que já se encontra pacificado ao âmbito da doutrina, bem como na jurisprudência que tais rubricas são exaustivas, não admitindo interpretação extensiva em qualquer situação, e de qualquer outro sentido. Ao amparo de tal assertiva, posso mencionar decisão do Supremo Tribunal Federal, exarada no RE n.º 79452-RS, conforme voto do Min. Marco Aurélio Melo: “... obviamente que se o legislador quisesse tratar os elementos de custo definidos no Art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 como exemplificativos, a boa técnica legislativa indicaria a adoção dos vocábulos ou expressões “tais como”, “a exemplo de”, e nunca adotaria a expressão ‘assim entendido como’”.

Além disso, o comando contido no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é específico e taxativo, não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, outros custos relativos, por exemplo, a manutenção,

depreciação, amortização, frete (CIF), energia elétrica, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme constante do lançamento tributário realizado.

Por tais razões, não posso concordar com tal argüição, não a acolhendo.

Quanto à consulta formulada ao Estado de Minas Gerais, invocada pela empresa autuada, que determina, em evidente arrepião a Lei Complementar nº 87/96, a inclusão nos custos de produção de diversas rubricas, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo contribuinte entre estabelecimentos da mesma titularidade, entendo que tal instrumento não se adéqua ao preceituado na já mencionada Lei Complementar nº 87/96, vez que, não pode qualquer unidade da Federação dispor diversamente daquela estipulada expressamente pela Lei Complementar do ICMS.

E de fato, reporta-se que a determinação da base de cálculo submete-se ao regime da reserva legal, sendo que, qualquer legislação ordinária que venha a contradizê-la se constitui em afronta ao comando Constitucional, razão pela qual a determinação de base de cálculo diversa daquela prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve ser rechaçada por se apresentar como ilegal, além de inconstitucional.

Na esfera administrativa, posso mencionar o voto proferido pelo Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, ao apreciar matéria de semelhante ordem, proferido no Acórdão nº 5.258, Recurso nº 22.214, de lavra do Conselheiro Antônio de Pádua Pessoa de Mello, *in verbis*:

*“(...) É pacífico que Minas Gerais adicionou outra rubrica na ‘base de cálculo das transferências interestaduais’, frente à lei federal, e, repita-se, não cabe fazer qualquer análise técnica daquelas, por impertinente quanto à questão de fundo.*

*Ao recolher, na origem, imposto em montante superior ao devido pelas regras da LC 87/96, ainda que constrangido pela lei local, o contribuinte tem, em potencial, uma relação jurídica conflituosa com aquele sujeito ativo da obrigação tributária. Mas não pode ver legitimidade em um terceiro estranho àquela relação – in casu, o Estado do Rio de Janeiro – ser obrigado a admitir, como crédito, o prejuízo suportado pelo interessado, em outro Estado.”*

Relevante, por pertinência, mencionar também, decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisão proferida no RE n.º 707.635-RS ao decidir que “*a fixação da base de cálculo do produto industrializado para fim de ICMS, quando saí de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, §4º, II, não pode ser modificado por regra estadual*”.

Diante de tal posicionamento, mostra-se cristalino que a jurisprudência dos órgãos de cúpula do nosso Judiciário é unânime em reconhecer a submissão das normas infraconstitucionais à lei complementar veiculadora de “*normas gerais de direito tributário*”, especialmente no que se refere à base de cálculo.

De concreto, podemos inferir que em face dessa interpretação trasladada em norma, nasceu a possibilidade de conflitos entre os Estados de São Paulo, Minas Gerais e outros Estados, posto que o crédito do imposto carreado aos cofres de tais estados poderá ser recusado pela Unidade Federada de destino, relativamente à parcela excedente ao montante calculado de acordo com a Lei Complementar nº 87/96, conforme vemos no presente momento.

Por outro lado, a limitação legal existente para determinação da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não fere o princípio da não cumulatividade deste tributo, vez que tal princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por “Lei Complementar”, consoante disposição do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”, da Constituição Federal, conforme já observado anteriormente.

Impende abordar que se a própria Lei Complementar nº 87/96, ao determinar taxativamente a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não se há que falar em afronta ao princípio da não cumulatividade.

Dessa forma, na hipótese do remetente ter destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto nos artigos 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VII do RICMS/97, sendo que agindo da maneira como a Recorrente vem se pautando impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a tais artigos regulamentares que assim regem a matéria:

*“Art. 93 Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

(...)

*§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:*

(...)

*II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.*

*Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:*

(...)

*VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;”.*

Ante a hipótese de o remetente ter destacado ICMS em valor superior ao devido, por ocasião da realização de operação de transferência de mercadorias em operações interestaduais, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o imposto devidamente destacado na nota fiscal, só pode gerar crédito ao destinatário das mesmas, respeitando o limite legal estabelecido.

Assim, as alegações defensivas postas não procedem, tendo a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular a devida e necessária base legal, em razão da Lei Complementar nº 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, na forma apurada pelo autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF) que é mera despesa operacional, frise-se – energia, combustível, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal.

Em conclusão, o crédito apropriado pela autuada é indevido, porquanto incorporou somas referentes a custos não autorizados pela Lei Complementar. Malgrado ser estadual a competência legislativa do ICMS, não é menos verdade que a legislação tributária de cada Estado deve guardar estrita obediência às regras e limites exarados pela norma complementar, e pela Constituição Federal, conforme se extrai de decisão do STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 707.635-RS, pela sua 1ª Turma, tendo como Relator o Ministro José Delgado, publicado no DJ em 13 de junho de 2005, já mencionada anteriormente:

***“TRIBUTÁRIO. ICMS. ARROZ BENEFICIADO. PRODUTO INDUSTRIALIZADO. TRANSFERÊNCIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE. BASE DE CÁLCULO.***

*1. A definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da CF.*

*2. A fixação da base de cálculo de produto industrializado para fim de ICMS, quando sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, § 4º, II, não pode ser modificada por regra estadual.*

*3. Arroz beneficiado é produto industrializado.*

4. A base de cálculo do ICMS, quando o arroz industrializado é enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte em outro Estado é o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.
5. Impossibilidade de pauta fiscal.
6. Homenagem ao princípio da legalidade.
7. Recurso do Estado do Rio Grande do Sul improvido.”

E em conclusão, transcrevo parte do voto então proferido, relativo a tal tema:

“Sobre o assunto, em debate, há de se considerar que:

- a) a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da CF;
- b) a LC nº 87 de 13.09.96, em seu art. 13, impera de modo absoluto, não podendo lei estadual reduzir ou ampliar o seu alcance;”

Dessa forma, creio que assim, nenhuma dúvida paira acerca não somente do acerto da autuação realizada, motivo pelo qual entendo que a infração 2 é totalmente procedente.

Quanto à infração 1, o aspecto a observar, diz respeito à argumentação da defendant ao entender que deve ser reduzida em 30%, para se adequar ao contido no Convênio ICMS 100/97, o qual versa sobre redução da base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários que especifica, e dá outras providências.

A legislação do Estado da Bahia, especialmente o artigo 56 do RICMS/97, determina que a base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

- “(...)
- V - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular:
- (...)
- b) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra;”

Tal redação, que nada mais é do que aquela contida na Lei Complementar.

Quanto ao argumento de que não foi aplicada a redução de base de cálculo de 30%, o Convênio ICMS 100/97, que possui o Estado da Bahia entre seus signatários, de fato, estabelece na cláusula segunda, tal redução de base de cálculo para determinadas operações com insumos agropecuários, o teor do mencionado diploma, determina que:

- “Fica reduzida em 30% (trinta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:
- (...)
- III - 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, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.”

Linhos atrás, abordamos o princípio da legalidade tributária, cujas observações valem para a análise desta infração, vez que há de existir uma uniformidade de procedimento para as transferências, diante, inclusive, da sistemática de tributação das transferências interestaduais abordada linhas acima. Além disso, há de prevalecer a denominada “segurança jurídica”.

As operações objeto da autuação são relativas a saídas do Estado da Bahia, e como tal, devem seguir, no que couber, às normas estabelecidas na Lei complementar, porém, convênios e protocolos de igual forma são instrumentos normativos para adequar e pontuar aspectos específicos de tributação, como no caso em comento.

Por outro lado, a norma insculpida no regulamento do ICMS do Estado da Bahia, vigente à época dos fatos geradores, no seu artigo 56, em momento algum estabelece ser aquela a base de cálculo mínima, como entendem os autuantes, ao meu entender equivocadamente. E mais: ao não se considerar tal redução, há de se perquerir para que serviriam os convênios e protocolos, se as leis estaduais os desconhecem, e impusessem as suas normas locais.

Dessa forma, entendo que a base de cálculo das operações autuadas, devem sim, ser reduzidas para se enquadrarem nas disposições contidas no Convênio, do qual o Estado da Bahia é signatário, adotando a tabela demonstrativa elaborada pela autuada, às fls. 149 a 158.

Infração 1, parcialmente provida, nos termos do demonstrativo abaixo, apresentado pela autuada e não contestado pelos autuantes:

MÊS/ANO	VLR. JULGADO
abr/08	R\$ 25.444,06
mai/08	R\$ 8.504,42
jun/08	R\$ 26.317,58
jul/08	R\$ 6.194,42
ago/08	R\$ 744,16
mar/09	R\$ 282,20
dez/09	R\$ 355,78
set/11	R\$ 472,70
mar/12	R\$ 213,82
set/12	R\$ 6.737,44
out/12	R\$ 4.899,71
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 80.166,29</b>

Dessa forma, o valor da presente infração 1, fica reduzido para R\$ 80.166,29, sendo, pois, a mesma, parcialmente procedente.

Por tais razões, julgo o lançamento parcialmente procedente. Assim, o débito do Auto de Infração fica configurado:

INF	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA
01	PROCEDENTE EM PARTE	138.142,19	80.166,29	60%
02	PROCEDENTE	4.581,13	4.581,13	60%
03	RECONHECIDA	3.684,47	3.684,47	60%
04	RECONHECIDA	94,07	94,07	60%
	<b>TOTAL</b>	<b>146.501,86</b>	<b>88.525,96</b>	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279757.0055/13-8 lavrado contra **MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$88.525,96**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

Sala de Sessões do CONSEF, 27 de setembro de 2013.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA