

**A. I. Nº** - 279757.0061/14-6  
**AUTUADO** - YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A  
**AUTUANTES** - ISRAEL CAETANO e AGILBERTO MARVILA FERREIRA  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 23.11.2015

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0191-01/15**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. **a)** 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, acondicionamento e mão-de-obra. Infração comprovada. **b)** PRODUTOS ISENTOS. A legislação (art. 20, c/c art. 104, VI do RICMS BA/97) dispensa o estorno do crédito fiscal para as entradas no estabelecimento industrial de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação dos produtos agropecuários, uma vez que o autuado explora a atividade de fabricação de adubos e fertilizantes, atividade econômica fiscal classificada no CNAE -Fiscal 2013-4/02. Feito os ajustes necessários, a infração é subsistente em parte. 2. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. EXISTÊNCIA DE CONVÊNIO PREVENDO REDUÇÃO. Cabe ao estado signatário aplicar a disposição prevista em Convênio ou protocolo do qual faz parte, não havendo falar em base de cálculo mínima. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente procedente. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. Item reconhecido. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. **a)** MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias. **b)** MERCADORIA NÃO TRIBUTÁVEL. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias. O autuado comprova a escrituração regular da maior parte dos documentos fiscais anotados pela fiscalização. Infração subsistente em parte. 5. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO DO IMPOSTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE. RESPONSABILIDADE DO TOMADOR. Infração reconhecida. 5. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. **a)** EMISSÃO DO DOCUMENTO FISCAL. **b)** DECLARAÇÃO INCORRETA DE DADOS DO DMA. Infrações reconhecidas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 26 de março de 2014, refere-se à constituição de crédito tributário, no valor de R\$707.702,12, pela constatação das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1. 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\$5.581,27 (multa de 60%), ocorrências verificadas nos meses de janeiro, abril/junho, agosto, outubro/dezembro de 2009, novembro de 2011;

INFRAÇÃO 2. 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\$2.775,38 (multa de 60%), fato verificado em maio e novembro de 2009;

INFRAÇÃO 3. 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\$287.370,97 (multa de 60%), fato verificado em todo período do exercício de 2009; janeiro/março, maio/junho, agosto, outubro/dezembro de 2010; janeiro/março, maio, julho/setembro de 2011.

INFRAÇÃO 4. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferência para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, com base superior ao estabelecido na legislação. Consta ainda que se refere à nota fiscal 4664, emitida em 20/07/2010, pela filial de Minas Gerais. CNPJ 62.660.604/0098-05, a título de complemento do ICMS sem devida comprovação de apuração da base de cálculo prevista na legislação tributária com o CFOP 2949, registrada nos livros fiscais. Valor R\$15.657,12 (multa de 60%), ocorrência verificada em julho de 2010.

INFRAÇÃO 5. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foi objeto de saída com isenção do imposto. Consta ainda que se refere às mercadorias recebidas em transferência destinadas à comercialização para uso agropecuário, não utilizadas como insumos pelo estabelecimento industrial, cujas saídas são isentas (Artigo 104, inciso VI do RICMS/97), conforme demonstrativo Falta de Estorno de Crédito Fiscal Mercadorias Recebidas em Transferências destinadas à comercialização pelos estabelecimentos, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue a autuada, nos meses de janeiro, junho/dezembro de 2010, maio/agosto e novembro de 2011, no total de R\$80.254,07 (multa de 60%).

INFRAÇÃO 6. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foi objeto de saída com isenção do imposto. Consta ainda que se refere às mercadorias recebidas em transferência destinadas à comercialização para uso agropecuário, não utilizadas como insumos pelo estabelecimento industrial, cujas saídas são isentas (Artigo 104, inciso VI do RICMS/97), conforme demonstrativo. Falta de Estorno de Crédito Fiscal Mercadorias Recebidas em Transferências destinadas à comercialização pelos estabelecimentos, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue a autuada, nos meses de agosto/outubro, dezembro de 2010, agosto e novembro de 2011, no total de R\$67.158,35 (multa de 60%).

INFRAÇÃO 7. Deixou de recolher 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 julho de 2009; fevereiro, junho/setembro, novembro / dezembro de 2010; janeiro, fevereiro, abril, junho, agosto/setembro de 2011, no total de R\$14.075,83 (multa de 60%).

INFRAÇÃO 8. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 10%. Valor R\$216.566,47.

INFRAÇÃO 9. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 1%. Valor R\$16.140,42.

INFRAÇÃO 10. Deixou de proceder à retenção do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuado por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado, nos meses de junho e julho de 2009, no total de R\$1.292,24 (multa de 60%).

INFRAÇÃO 11. Deixou de emitir nota fiscais correspondentes às operações realizadas. Multa fixa de R\$690,00. Consta no campo descrição dos fatos: "Referente à transferência de Crédito Fiscal para filial neste Estado, Inscrição Estadual nº 73.781.567, no valor de R\$38.813,73, registrado diretamente no livro de Registro de Apuração do ICMS (débito do imposto), em desacordo com a legislação tributária"

INFRAÇÃO 12. Declarou incorretamente dados nas Informações Econômico-fiscais apresentadas através da DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS). Multa fixa de R\$140,00.

O autuado apresentou defesa ao lançamento de ofício (fls. 115/124); diz que não impugnará os itens 1, 2, 7, 10, 11 e 12, cujos comprovantes de pagamento anexará aos autos.

Observa que a infração 3 trata das saídas com preço de transferência inferior ao custo de produção; sendo que a infração 2 é relativa às saídas com preço inferior ao *custo de aquisição*. Diz que, apesar de concordar com o conceito jurídico de que a saída não possa se dar por preço inferior ao custo de produção/aquisição, impugnará em parte a exigência, na medida em que discorda do cálculo feito pelo fiscal.

Reclama que ao calcular e tributar a diferença entre o custo de aquisição e a saída efetiva, foi considerada uma carga tributária de 12%, além de excluir o ICMS do valor da base de cálculo reduzida e não do valor total da NF.

Explica que os produtos comercializados são objeto do Convênio ICMS 100/97, cujo principal efeito é reduzir a base de cálculo das saídas interestaduais e isentar/diferir o ICMS nas saídas internas. Reproduz as cláusulas primeira e segunda do referido Convênio:

Diz que a tributação efetiva deve ser na ordem de 8,4% e não de 12%, como calculou o Fiscal e que ao julgar caso idêntico, o Conselho da Fazenda Estadual (CONSEF) decidiu que a autuação deveria considerar a tributação prevista no Convênio 100/97, por se tratar de um direito inafastável da contribuinte (A. I. Nº - 279757.0055/13-8, julgado em 27/09/2013).

Queixa-se que ainda o Fiscal excluiu o ICMS do valor da base de cálculo reduzida (do Convênio 100/97) e não do valor total das Notas Fiscais, aumentando, com isso, o valor a cobrar e uma redução do custo a ser calculado. Refez os cálculos, conforme planilha gravada em mídia (CD), admitindo o valor de R\$ 75.875,55, cujo pagamento foi efetuado. Impugnada o restante da exigência, pede a suspensão da exigibilidade.

Na infração 04, utilização indevida de crédito fiscal em relação à nota fiscal 4664, emitido pela filial no Estado de Minas Gerais (base de cálculo superior à legislação), explica que o documento fiscal em referência é complementar em razão de auto denúncia firmada pela sua expoente, naquele Estado.

Explica que havia promovido transferências interestaduais em desconformidade com o art. 43, IV, b.1 e b.2 do RICMS daquele Estado. Em razão de tal auto denúncia, a filial foi compelida a ajustar a base de tais transferências por meio de emissão de Nota Fiscal complementar (em anexo), ensejando nova tomada de crédito por parte da unidade aqui autuada. Diz que, nas transferências de Minas Gerais para a unidade da Bahia, o contribuinte teria, por força do RICMS de Minas Gerais, demonstrar o imposto dispensado da mercadoria na nota fiscal. O imposto é calculado sobre o valor bruto (sem o imposto dispensado), o que acarreta numa base maior (item 3 do ANEXO IV do RICMS de Minas Gerais).

Diz que a empresa realizou autodenúncia e ampliou a base de cálculo do ICMS, emitindo para isso nota fiscal complementar, ajustando a obrigação prevista no RICMS de Minas Gerais. Conclui que apenas cumpriu o RICMS de Minas Gerais, não aceitando ser punida por ter cumprido a lei no estado de origem das mercadorias (Minas Gerais).

As infrações 05 e 06, falta de estorno de créditos relativos à entrada de mercadorias que posteriormente se sujeitaram a saídas isentas, argumenta que o fiscal enquadrou tais infrações no art. 100 do RICMS/97. Mas, o art. 104 do RICMS/97 excetua a hipótese de precisar estornar o ICMS da entrada de produtos posteriormente objetos de saídas isentas. Transcreve a regra. Complementa que o art. 104, VI do RICMS/97 garante direito a créditos, em tal situação, não sendo devido qualquer estorno. Diz que referido artigo faz alusão à desnecessidade de estorno nas entradas dos produtos de uso agropecuário objeto da isenção de que cuida o art. 20 do RICMS/BA.

Defende que a isenção do Convênio 100/97 alcança insumos e produtos acabados, ao arrolar insumos e adubos simples e compostos (produtos acabados). Tanto que o Estado da Bahia, signatário do Convênio 100/97, aquiesce com as operações internas isentas de fertilizantes/adubos simples e compostos. Precedente no A. I. N° 206851.0104/09-6 (julgado em 12/09/2011).

Com relação às infrações 08 e 09, argumenta que não comprehende a autuação, na medida em que as notas fiscais em comento foram devidamente registradas na escrita fiscal. Junta cópia do Livro Fiscal para comprovar a escrituração das notas arroladas no Auto de Infração.

Pede o recebimento do sua defesa e reitera os pedidos antes formulados.

A Informação Fiscal é prestada (fls. 546/549) pelos autuantes, argumentando que obedeceram 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, em consonância com o Convenio nº 100/97.

Quanto à redução de 30% prevista no mencionado Convênio ICMS, 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, pretende uma carga tributária efetiva sobre a base mínima prevista na Legislação Tributária de 8,4% ao invés de 12%, nas operações interestaduais. Explica que a transferência tem de ser precificada de tal monta que, aplicada a redução prevista citado Convênio 100/97, não seja inferior ao previsto Artigo 56, V, “b”, do RICMS. Conclui que não há como reduzir o que a Legislação Tributária já definiu como mínimo.

Na infração 04 contesta o argumento do autuado de que obedeceu a legislação tributária do Estado de Minas Gerais, que define forma de apuração diferente da definida no Convênio 100/97 e que trata da redução de 30% nas transferências interestaduais. Diz que o Estado da Bahia convalidou o Convênio 100/97, exigindo o cumprimento das regras, tanto nas saídas das mercadorias ali especificadas, quanto nas entradas.

No que refere às infrações 05 e 06, diz que uma simples verificação nos demonstrativos de fls. 42 a 46 restaria comprovado o acerto da exigência, uma vez que a autuada creditou-se dos produtos industrializados em outra unidade fabril e os recebeu para comercialização, em desobediência ao art. 104, inciso VI, do RICMS/97 (anexo cópia às fls. 47).

Explica que não se trata de insumos. A própria denominação dos produtos é a prova concreta da transgressão tributária (16 16 16 YARAMILA, 21 00 00 24S SAM (PROQUIGELO, 15,5 00 00 19CA YARALIVA CALCINIT 1200KG, YARAVITA AMAZINC 1,9N 14MN 19,5ZN-25L, YARAVITA CANTRAC SOLUCAO 122/24 – 6L, etc).

No caso das Infrações 08 e 09, admite que o autuado comprovou (fls. 146 a 544) o registro de parte das notas fiscais. Excluiu o registro das notas fiscais efetivamente comprovados e retificou os demonstrativos, conforme o anexo nesta Informação Fiscal.

Transcreve o novo demonstrativo elaborado da infração 08, que passa de R\$216.566,47 para R\$ 7.132,24 e, na Infração 09, o valor de débito fica retificado de R\$16.140,42 para R\$4.052,67.

Infração 08 – 16.01.01

Data Ocorr.	Data Vcto	B.Cálculo	Aliq.	Multa (%)	Vr. Histórico
30/04/2009	30/04/2009	27.955,35	0,00	10	2.795,54
31/07/2009	31/07/2009	406,45	0,00	10	40,65
31/08/2009	31/08/2009	10.644,90	0,00	10	1.064,49
30/09/2009	30/09/2009	7.105,80	0,00	10	710,58
31/10/2009	31/10/2009	3.726,00	0,00	10	372,60
30/11/2009	30/11/2009	2.018,66	0,00	10	201,87
31/05/2010	31/05/2010	2.235,60	0,00	10	223,56
30/06/2010	30/06/2010	5.337,52	0,00	10	533,75
31/08/2010	31/08/2010	2.281,94	0,00	10	228,19
30/09/2010	30/09/2010	7,76	0,00	10	0,78
31/10/2010	31/10/2010	8.942,40	0,00	10	894,24
30/06/2011	30/06/2011	660,00	0,00	10	66,00

Infração 09 – 16.01.02

Data Ocorr.	Data Vcto	B.Cálculo	Aliq.	Multa (%)	Vr. Histórico
28/02/2009	28/02/2009	12.686,35	0,00	1	126,86
31/03/2009	31/03/2009	11.546,31	0,00	1	115,46
30/04/2009	30/04/2009	15.355,07	0,00	1	153,55
31/05/2009	31/05/2009	11.637,32	0,00	1	116,37
30/06/2009	30/06/2009	8,00	0,00	1	8,00
31/08/2009	31/08/2009	2,73	0,00	1	0,03
31/12/2009	31/12/2009	160,00	0,00	1	1,60
31/03/2010	31/03/2010	6.916,97	0,00	1	69,17
30/04/2010	30/04/2010	22.377,15	0,00	1	223,77
31/07/2010	31/07/2010	3.540,00	0,00	1	35,40
31/08/2010	31/08/2010	34.589,35	0,00	1	345,89
30/09/2010	30/09/2010	11.703,20	0,00	1	117,03
31/10/2010	31/10/2010	225.532,59	0,00	1	2.255,33
30/11/2010	30/11/2010	19.464,15	0,00	1	194,64
28/02/2011	28/02/2011	761,86	0,00	1	7,62
31/05/2011	31/05/2011	103,84	0,00	1	1,04
30/06/2011	30/06/2011	10.931,73	0,00	1	109,32
31/07/2011	31/07/2011	1.800,00	0,00	1	18,00
31/08/2011	31/08/2011	13.609,96	0,00	1	136,10
30/09/2011	30/09/2011	1.328,75	0,00	1	13,29
30/11/2011	30/11/2011	420,00	0,00	1	4,20

Conclui com a manutenção das demais infrações, além das retificações acima mencionadas.

O sujeito passivo volta a manifestar-se (fls. 558/564). Diz que recolherá os valores referentes às infrações 08 (R\$ 7.132,24) e 09 (R\$ 4.052,67).

Quanto à infração 03, argumenta que não obstante o disposto no art. 56, V, b do RICMS, os produtos comercializados são objeto do Convênio ICMS 100/97, que reduziu a base de cálculo das saídas interestaduais e isentou/diferiu o ICMS nas saídas internas. Diz que, em havendo oposição entre o art. 56 do RICMS e o Convênio 100/97, sabe-se que o sistema jurídico brasileiro é repleto de antinomias como essa, que pode ser resolvida através das várias regras hermenêuticas,

Reitera que o Convênio 100/97 foi firmado pelo Estado da Bahia e incorporado no RICMS deste Estado (art. 79). Diz que os Convênios de ICMS são normas hierarquicamente superiores aos Decretos Estaduais; que o próprio fiscal afirmou que o Estado da Bahia ratificou o Convênio 100 e que não entende porque para a infração 04, se utiliza o Convênio 100, enquanto para a infração 03, o Convênio 100 é negado.

Rebate ainda a exclusão do ICMS da base de cálculo reduzida (do Convênio 100/97) e não do valor total das Notas Fiscais, porque isso aumentou o valor a cobrar, o que gera uma redução do custo a ser calculado. Diz que recolheu R\$75.875,55.

Na infração 4, reitera os argumentos anteriores, aduzindo que a emissão da nota fiscal complementar cumpriu uma obrigação prevista no RICMS de Minas Gerais e não pode ser punido por ter cumprido a lei no estado de origem das mercadorias.

Nas infrações 05 e 06, apesar da afirmação fiscal de que apenas operações com insumos garantem o crédito fiscal e não produtos para revenda, diz que o art. 104, VI do RICMS/97 faz alusão à desnecessidade de estorno relativo às entradas dos produtos de uso agropecuário objeto da isenção de que cuida o art. 20. Afirma que o inciso XI, "c" do art. 20, estabelece que a isenção do Convênio 100/97 alcança insumos e produtos acabados. Conclui que o próprio Estado da Bahia, signatário do Convênio 100/97, aquiesce com as operações internas isentas de fertilizantes/adubos simples e compostos. Cita precedente no A. I. N° 206851.0104/09-6, julgado em 12/09/2011: idêntica decisão no acórdão A. I. N° - 206984.0003/09-7.

Intimados para conhecer da posição do autuado, os Auditores firmam que não existe fato novo (fls. 557v). Constan dos autos os documentos que atestam o pagamento de parte da exigência (fls. 578/582 e 591/595).

É o relatório.

## VOTO

O lançamento de ofício se compõe de doze infrações, das quais, foram reconhecidos, de pronto, os itens de números 1, 2, 7, 10, 11 e 12, efetuado integralmente os respectivos pagamentos, conforme documentos extraídos do SIGAT - Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária (fls. 578/587), estando, pois, caracterizados, e excluídos da lide. As questões controversas cingir-se-ão às demais infrações, que serão apreciadas, nas linhas que seguem.

Na infração 03, 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. A exigência totaliza R\$287.370,97.

Os demonstrativos que sustentam a apuração da exigência (fls. 30/36) e apuração do custo de produção (37/38) estão acostados aos autos, além da mídia CD (fl. 85).

Nas razões, o autuado admite que a saída dos produtos não pode ocorrer por preço inferior ao custo de produção, discorda, porém, dos cálculos feitos pelos autuantes, considerando a carga tributária de 12%, além de exclusão do ICMS do valor da base de cálculo reduzida e não do valor total da nota fiscal. Observa que tais produtos são objeto do Convênio ICMS 100/97 e que a carga tributária deve ser 8,4%, conforme decidiu o CONSEF (A. I. N° - 279757.0055/13-8, julgado em 27/09/2013). Refez os cálculos, totalizando R\$ 75.875,55.

Sabe-se no que tange à base de cálculo do ICMS, 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 (art. 146, III, CF88).

*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.*

No caso das transferências – remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular –, cumpre observar que, 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. 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 um mesmo titular são considerados legalmente autônomos, e, em decorrência dessa ficção legal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS. A legislação desse Estado registra a hipótese de incidência no artigo 2º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96:

Quanto à questão da base de cálculo nas transferências interestaduais, motivo da infração, ora apreciada, observo que tal matéria 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 nº 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.

Dessa forma, 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;”*

No caso em concreto, porém, o aspecto a observar, diz respeito à argumentação da defendente 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.”*

Em face do princípio da legalidade tributária, necessário existir uniformidade de procedimento para as transferências, diante, inclusive, da sistemática de tributação das transferências interestaduais, considerando a prevalência da 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, acatando o levantamento elaborado pelo próprio autuado, acostado aos autos, através da mídia CD (fl. 114). A exigência reduz-se de R\$287.370,97 para R\$78.573,90.

Tal decisão encontra precedente no Acórdão CJF Nº 0521-13/13

Na infração 04, a acusação é de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferência para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, com base superior ao estabelecido na legislação.

No presente caso, trata-se da nota fiscal 4664, emitida em 20/07/2010, pela filial de Minas Gerais. CNPJ 62.660.604/0098-05, a título de complemento do ICMS sem devida comprovação de apuração da base de cálculo prevista na legislação tributária com o CFOP 2949, registrada nos livros fiscais, no valor de R\$15.657,12.

Um espelho da mencionado documento fiscal encontra-se nos autos (fl. 41).

Nas razões, explica o autuado que se trata de documento complementar em razão de auto denúncia firmada por sua filial naquele Estado, uma vez que havia promovido transferências interestaduais em desconformidade com o art. 43, IV, b.1 e b.2 do RICMS daquele Estado. Em razão de tal autodenúncia, a filial foi compelida a ajustar a base de tais transferências por meio de emissão de Nota Fiscal complementar (em anexo), ensejando nova tomada de crédito por parte da unidade aqui autuada.

Explica ainda que nas transferências de Minas Gerais para a unidade da Bahia, o contribuinte teria, por força do RICMS de Minas Gerais, demonstrar o imposto dispensado da mercadoria na nota fiscal. O imposto é calculado sobre o valor bruto (sem o imposto dispensado), o que acarreta numa base maior (item 3 do ANEXO IV do RICMS de Minas Gerais). Insiste que não pode ser punida apenas porque cumpriu a lei no estado de origem das mercadorias.

O papel que a Constituição Federal do país reservou à lei complementar na imposição 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, já foi observado, quando da análise da infração anterior.

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 (§4º, II do art. 13 da LC nº 87/96), não se há que falar em afronta ao princípio da não cumulatividade, o procedimento adotado pelo Fisco do Estado da Bahia.

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, não se pode impor ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo ao que dispõe a legislação desse Estado:

*“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.

Por outro lado, o simples destaque do imposto na nota fiscal, sob o juízo de estar cumprindo a legislação do Estado de Minas Gerais e o chamado "imposto dispensado" previsto na cláusula quinta do Convênio ICMS 100/97, não autoriza a imposição do crédito fiscal, conforme questiona o contribuinte autuado.

Cláusula quinta Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a

*II - para efeito de fruição dos benefícios previstos neste convênio, exigir que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando-se expressamente na Nota Fiscal a respectiva dedução;*

Analizando a matéria em contenda à luz da legislação pertinente, tem-se que na aludida nota fiscal, não foi demonstrado o cálculo matemático que resultou no valor do crédito fiscal, quais as operações que tal valor encontra-se vinculado e se, de fato, tais operações fora destinadas ao Estado da Bahia, entre outras informações que pudessem garantir o crédito fiscal em favor do contribuinte.

Em conclusão, o crédito apropriado pela autuada é indevido, porquanto incorporou somas referentes a custos que não observaram as disposições da legislação de regência. Infração subsistente no valor de R\$15.657,12.

As infrações 05 e 06 exigem do autuado a falta de estorno de crédito fiscal relacionados a mercadorias entradas no estabelecimento, cuja crédito foi utilizado e, posteriormente, objeto de saída com isenção do imposto. Consta na descrição dos fatos alcançados pela fiscalização que as

operações se referem às mercadorias recebidas em transferência destinadas à comercialização para uso agropecuário, não utilizadas como insumos pelo estabelecimento industrial, cujas saídas são isentas (artigo 104, inciso VI do RICMS/97).

Alega o autuado que os fiscais cometem o equívoco de não observar que o art. 104, VI, do RICMS/97 exceta a hipótese de estorno do ICMS na entrada de produtos uso agropecuário objeto da isenção do art. 20 do RICMS/BA e que a isenção do Convênio 100/97 alcança insumos e produtos acabados, posição que tem precedente no PAF nº 206851.0104/09-6 ( julgado em 12/09/2011).

Assinalo, em princípio, que o PAF nº 206851.0104/09-6, tomado pelo sujeito passivo, foi, de fato, considerado improcedente em segunda instância (Acórdão CJF nº 0291-12/11), porém, trata de lide tributária diversa, qual seja: o lançamento de ofício acusava o autuado de ter utilizado o crédito de ICMS destacado nas notas fiscais, nas operações de aquisições interestaduais de insumos e, ao mesmo tempo, ter lançado em sua conta corrente fiscal, o crédito presumido previsto no PROALBA (Programa de Incentivo à Cultura do Algodão do Estado da Bahia), instituído pela Lei nº 7.932/01 e regulamentado pelo Decreto nº 8.064/01 e alterações posteriores. Concluiu o Fisco que o lançamento, em sua escrita fiscal, dos créditos de ICMS relacionados à aquisição dos insumos, os quais não poderiam conviver com o crédito presumido.

No caso em concreto, entenderam os Auditores que o contribuinte autuado creditou-se de produtos industrializados, em outra unidade fabril, recebidos para comercialização, e não obedeceu ao art. 104, inciso VI, do RICMS/97, que a seguir, transcrevo para melhor compreensão:

Art. 104. Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:

( ... )

VI - às entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida o art. 20, bem como às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos (Convênio 100/97);

Por sua vez, são isentas do ICMS, até 31.12.12, as operações interna com insumos agropecuários nos, conforme o art. 20, RICMS BA (Convênio ICMS 100/97). A isenção para fertilizantes previsto no inciso XI, alínea "c", a seguir transcreto:

Art. 20. Até 31/12/12, são isentas do ICMS as operações internas com os seguintes insumos agropecuários (Conv. ICMS 100/97):

( ... )

XI - nas saídas dos seguintes produtos

c) amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fostato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples ou compostos, fertilizantes e DL metionina e seus análogos, quando produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a aplicação do benefício quando dada ao produto destinação diversa.

Da combinação dos dispositivos legais, acima transcritos, e dos produtos relacionados pelos Auditores, nos demonstrativos elaborados para sustentar as infrações dos itens 05 e 06, deduzo que a legislação dispensa o estorno do crédito para as entradas no estabelecimento industrial de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação dos produtos acima apontados, considerando que o estabelecimento autuado explora a atividade de fabricação de adubos e fertilizantes, atividade econômica fiscal classificada no CNAE-Fiscal 2013-4/02.

Nesses termos, constato que estão discriminados no demonstrativo fiscal (fls. 42/46), produtos, tais como: YARAMILA UNIK 16, SAM (PROQUIGEL0, YARALIVA CALCINIT 1200KG, YARAVITA AMAZINC 1,9N 14MN 19,5ZN-25L, YARAVITA CABTRAC SOLUCAO 122/24 – 6L, YARAVITA BORTRAC 150 4,7N

10,9B - 5L, YARABELA NITROMAG, etc., cuja própria nomenclatura provam que se tratam de produtos acabados e não matéria prima ou insumos. Os demais produtos, cujo estorno se exige, são Boro, cobre, manganês, zinco, produtos químicos e não agropecuários, do que cuida o art. 20, RICMS/BA. Além disso, o benefício é uma isenção condicionada a que os produtos isentos sejam produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a aplicação do benefício quando dada ao produto destinação diversa.

No entanto, legal é a exclusão de sulfato de amônio (SAM PROQUIGEL), quando transferidos para industrialização (CFOP 2151); bem como fertilizantes, tais como: 1,2MG 4S YARAMILA, YARABELA NITROMAG, YARAMILA AMAZINC 1,9N 14mn, YARAVITA REXOLIN Q48 e o cloreto de potássio (KCL)

Após as exclusões retro mencionadas, o demonstrativo Falta de Estorno de Crédito Fiscal Mercadorias Recebidas em Transferências destinadas à comercialização pelos Estabelecimentos em relação à infração 05, fica modificado, nos meses e nos valores abaixo descritos e a exigência reduzida de R\$80.254,07 para R\$68.266,17, com a manutenção dos valores nos meses não alterados.

Janeiro de 2010, de R\$10.046,84 para R\$8.024,08

Junho de 2010, de R\$8.676,02 para R\$6.855,10

Julho de 2010, de R\$4.449,65 para R\$3.849,56

Agosto de 2010, de R\$13.373,53 para R\$8.687,14.

Setembro de 2010, R\$6.910,11 para R\$4.926,69

junho de 2011, R\$1.167,81 para R\$1.123,06

Novembro de 2011, R\$4.443,68 para R\$3.614,11

De igual forma, a infração 06, resta modificada, nos meses e nos valores abaixo descritos e a exigência reduzida de R\$67.158,35 para R\$60.274,73, com a manutenção dos valores nos meses não alterados.

Outubro de 2010, de R\$799,42 para R\$0,00.

Novembro de 2011, R\$6.084,20 para R\$0,00

Assim, a irregularidade da ausência de estorno de crédito fiscal relacionado à entrada de mercadorias, objeto de saída posterior com isenção, nas situações em que não eram cabíveis a aplicação do disposto no art. 104, VI, RICMS 97/BA, resta parcialmente caracterizada, nos valores de R\$68.266,17 para a infração 05 e R\$60.274,73 para a infração 06.

Quanto às Infrações 08 e 09, imposição de multas por descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista a falta de registro na escrita fiscal de mercadorias sujeitas à tributação (10% - R\$216.566,47) e mercadorias não tributáveis (1% - R\$16.140,42), ingressadas no estabelecimento.

Os Auditores acostaram aos autos, inicialmente, demonstrativos relacionando as aquisições de mercadorias tributáveis (fls. 52/55) e de mercadorias não sujeitas à tributação (fls. 56/59). Nas razões, o autuado comprovou o registro da maior parte das notas fiscais, no Livro Registro de Entradas, cujas cópias foram acostadas aos autos (fls. 146 a 544). Os próprios prepostos do Fisco promoveram a exclusão dos documentos escriturados, retificando a exigência inicial e alterando o valor da multa imposta.

Produzem novos demonstrativos, que foram revistos, acatados e juntados aos autos (fls. 550/552). A infração 08, passa de R\$ 216.566,47 para R\$7.132,24; na Infração 09, o valor de débito é reduzido de R\$16.140,42 para R\$4.052,67. Portanto, a aplicação da multa por descumprimento da obrigação acessória, na infração 08, resta em parte subsistente, no valor de R\$7.132,24; a infração 09, também em parte subsistente, no valor de R\$4.052,67.

Posto isso, julgo o lançamento de ofício PARCIALMENTE PROCEDENTE, restando devido a título de imposto o valor de R\$246.496,64, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$12.014,91, com a homologação dos valores já quitados.

É o Voto.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279757.0061/14-6 lavrado contra **YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$246.496,64**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e” e “f”, VII, alíneas “a” e “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória, no valor total de **R\$12.014,91**, previstas nos incisos IX, XI, XIV-A, alínea “a”, XVIII, alínea “c”, art. 42, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, de acordo norma da Lei nº 9.837/05, com a homologação dos valores quitados.

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, 22 de outubro de 2015.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR