

PROCESSO - A. I. Nº 298574.0006/17-4
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A.
RECORRIDOS - YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0107-03/18
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INERNET: 13/03/2020

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0385-12/19

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** DESTAQUE A MAIOR NOS DOCUMENTOS FISCAIS. **b)** ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DESTAQUE A MAIOR NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Comprovado que utilizando as regras previstas no Convênio ICMS 100/97 foi apropriado crédito fiscal em valor maior que o previsto na legislação. Mantida a decisão pela procedência parcial da infração 1 e procedência total da infração 2. **c)** RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Na integração da base de cálculo do imposto deve ser considerado o percentual estabelecido da “carga tributária” previsto para a redução da base de cálculo. Infração elidida. Revertido a decisão de procedente para improcedente na infração 3. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. SAÍDAS EM TRANSFERÊNCIAS. INTERESTADUAIS. Restou comprovado que o custo médio utilizado foi fornecido pelo próprio contribuinte. Reduzido o débito com a aplicação da redução da base de cálculo. Mantida a decisão. Infração procedente em parte. Rejeitada a nulidade suscitada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime quanto à infração 2 e, por maioria, em relação à infração 5.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, em razão da desoneração em parte dos valores exigidos nas infrações 1 e 5, nos termos do artigo 169, I, “a” e de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, relativo às infrações 2, 3 e 5 ao teor do art. 169, I, “b”, tudo do RPAF/99 contra a Decisão que julgou Procedente em Parte.

O Auto de Infração acusa o cometimento de 7 infrações, sendo objeto dos recursos as infrações:

1. *Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a destaque a maior de imposto no documento fiscal. Consta na descrição dos fatos, que foi utilizado crédito fiscal indevidamente, decorrente de manutenção não prevista pelo art. 266, III, do RICMS/2012. Operações com mercadorias não enquadradas como insumo, na fabricação de produtos finais do estabelecimento e classificadas como mercadorias para revenda, tendo em vista a operação de transferências para comercialização, CFOP 2152 (2014 a 2016) - R\$47.223,23, acrescido da multa de 60%;*
2. *Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a destaque a maior de imposto no documento fiscal. Consta na descrição dos fatos que foi utilizado crédito fiscal decorrente de erro na apuração da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS nº 100/97 sobre o valor da operação realizada, sem considerar o desconto informado no documento fiscal de entradas (2015 e 2016) - R\$36.390,64, acrescido da multa de 60%;*
3. *Recolhimento a menos do ICMS, em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Consta que o sujeito passivo considera, de forma equivocada, a carga tributária de 4%, como premissa para obtenção do valor da base de cálculo da operação de importação, divergindo da legislação*

tributária, que impõe a apuração da base de cálculo e posteriormente aplicar a redução para apuração do ICMS devido, com base na carga tributária citada (2015 e 2016), no valor de R\$671.075,86;

5. *Efetuiu saídas de produtos em transferências para estabelecimento situado em outras unidades da Federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção (2014 a 2016) - R\$256.040,02, acrescido da multa de 60%;*

Na Decisão proferida (fls. 245/256), a 3ª JF inicialmente afastou as nulidades suscitadas, por entender que o Auto de Infração atende aos requisitos previstos no art. 18 e 39 do RPAF/99.

Indeferiu o pedido de diligência por entender já se encontravam, no processo, os elementos necessários à convicção dos julgadores nos termos do art.147, I, do RPAF/99.

Observe que foram reconhecidas e mantidas as infrações 04, 06 e 07.

No mérito, apreciou que:

Infração 01 (utilização indevida de crédito fiscal de ICMS - manutenção não prevista pelo art. 266, III, do RICMS/2012) de mercadorias não enquadradas como insumo, na fabricação de produtos finais do estabelecimento e classificadas como mercadorias para revenda, tendo em vista a operação de transferências para comercialização, CFOP 2152, que foi reconhecido parcialmente na defesa, alegando que a partir de 01/09/15 passou a ser reconhecida pelo Estado da Bahia a manutenção do crédito de ICMS, limitado às saídas tributadas.

Relatou que o autuante reconheceu a pertinência do argumento defensivo, diante da exceção da não incidência prevista no art. 264, XVIII, do RICMS/BA, as operações fiscais a partir de 01/09/15, não obrigar a realizar estorno de crédito fiscal. Realizou a exclusão das referidas parcelas. Apreciou que:

Sobre esta infração, analisando a legislação de regência aplicada ao fato aqui discutido, observe assistir razão ao Autuado. As parcelas referentes às ocorrências posteriores a 01/09/2015, devem ser excluídas, considerando que a partir desta data entrou em vigência alteração do decreto regulamentar concedendo ao Autuado, o direito a manutenção do crédito fiscal ora discutido.

Sendo assim, acolho o demonstrativo ajustado pelo Autuante, ficando o valor histórico alterado de R\$47.223,23 para R\$24.917,86. Infração parcialmente subsistente.

A infração 02 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente destaque a maior de imposto no documento fiscal. Consta na descrição dos fatos, que foi utilizado crédito fiscal decorrente de erro na apuração da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS nº 100/97, sobre o valor da operação realizada, sem considerar o desconto informado no documento fiscal de entradas.

Sobre a matéria, assim dispõe as Cláusulas Segunda e Quinta do Convênio 100/97, in verbis:

Cláusula segunda: 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.

A Cláusula Quinta do Convênio ICMS 100/97, assim determina ao dispor sobre a redução da base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários que especifica. 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;

O Autuado contestou a autuação explicando que todas as notas fiscais foram emitidas por estabelecimentos localizados no Estado do Tocantins. Conforme previsto na Cláusula Quinta do Convênio ICMS 100/97, nas saídas de insumos agropecuários é facultado aos Estados exigir que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria, o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando-se na nota fiscal a respectiva dedução. Afirmou, trazendo como exemplo a nota fiscal nº 647742, que o ICMS dispensado na operação encontra-se devidamente registrado no campo "informações complementares". Aduziu que se analisado o preço normal das mercadorias constante nas "Informações Complementares" das notas fiscais para apuração da base de cálculo a ser reduzida, a conclusão será que ocorreu a dedução no preço da mercadoria, do valor correspondente ao imposto dispensado, como requerido pelo RICMS do Estado de origem.

Insistiu que o valor do crédito apropriado foi corretamente calculado e em conformidade com a redução da base de cálculo constante do Convênio ICMS 100/97.

Por sua vez, o Autuante informou que o Convênio CONFAZ nº 100/97 fixa a redução de base de cálculo de 30% nas operações interestaduais com fertilizantes. No levantamento fiscal que elaborou, com base nas informações da EFD e nos documentos acostados ao PAF, indicam que o Autuado não aplicou a redução de base de cálculo prevista no Convênio, utilizando crédito fiscal além do devido. Acrescentou que nas notas fiscais relacionadas pelo Autuado, no campo destinado aos dados dos produtos/serviço, não há indicação de valor de desconto. Explicou que, o que se verifica no campo “Informações Complementares” é a relação entre base de cálculo do ICMS e o valor total percentual de redução inferior a 30%, descumprindo norma do Convênio CONFAZ, implicando uso de crédito fiscal além do permitido.

Compulsando os autos, verifico que, de fato, conforme apontado pelo Autuante, a determinação do dispositivo retro transcrito da norma aqui aplicável, Convênio ICMS 100/97, é que o desconto deve ser registrado no documento fiscal, de forma que se identifique que a redução foi dada no preço da mercadoria. O procedimento adotado pelo emitente das notas fiscais, conforme consta no campo das “Informações Complementares”, não comprova de forma inequívoca, a redução determinada de 30% consoante o citado Convênio. O Autuante constatou esta irregularidade com base nos documentos de Entradas registradas na EFD do Contribuinte. Sendo assim, concluo que o Autuado não se desincumbiu de trazer aos autos prova com o condão de ilidir a acusação fiscal. Infração subsistente.

A infração 03 acusa o Autuado de recolhimento a menos do ICMS, em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Consta que o sujeito passivo considera, de forma equivocada, a carga tributária de 4%, como premissa para obtenção do valor da base de cálculo da operação de importação, divergindo da legislação tributária, que impõe a apuração da base de cálculo e posteriormente aplica a redução para apuração do ICMS devido, com base na carga tributária citada.

O Autuado nas razões defensivas afirmou possuir benefício conferido pelo Convênio 100/97. Frisou que os cálculos realizados e que foram questionados pelo Fisco nesta infração estão corretos, considerando que faz jus a redução de base de cálculo de forma que a carga tributária seja equivalente a 4% do valor da operação. Elaborou quadro demonstrativo, acerca das diferenças existentes nas duas formas de cálculo: com 4% como fez e com 18% incluído na base de cálculo, como quer o Autuante.

Por outro lado, o Autuante afirmou que a legislação vigente, determina a inclusão do ICMS na própria base de cálculo, que por sua vez, possui como componente a alíquota interna de 17% ou 18% e não a carga tributária da operação. Destacou que a operação é sujeita a redução de base de cálculo, ou seja, essa redução é cabível a partir da apuração da base de cálculo integral, cheia, normal, sem redução da operação fiscal.

Sobre a matéria, assim dispões o art. 268, inciso LIII do RICMS/2012, in verbis:

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

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

Analizando os elementos que compõem esta infração, levantamento fiscal, alegações defensivas e informação fiscal, verifico que o cerne da questão consiste em se decidir, se para a apuração da base de cálculo reduzida, nas operações de importação aqui discutidas, deve-se antes de aplicar a redução, incluir o ICMS na própria base de cálculo, a alíquota interna de 17% ou 18% conforme vigente. Ou seja, a questão reside quanto à interpretação das regras legais para a formação da base de cálculo do imposto.

Para aplicar o benefício fiscal previsto no art. 268, LIII, do RICMS/BA, a fiscalização, primeiramente apurou a base de cálculo de uma tributação normal (nela incluindo o valor normal do ICMS à alíquota própria vigente 17% ou 18%), para, sobre essa base de cálculo, aplicar a redução prevista no art. 268, LIII, do RICMS/BA. Achada a base de cálculo reduzida, a tributou sob a alíquota de 17% ou 18%.

Assim, concluo que a base de cálculo a ser reduzida é a que contém nela integrado o imposto calculado com a alíquota vigente à época, 17% ou 18%. A fórmula de cálculo sugerida pelo autuado confunde “Alíquota” com “Carga Tributária” quando são institutos jurídico-tributários distintos. “Alíquota” é o percentual legal que aplicado ao valor da operação se apura a carga tributária e “Carga Tributária” é o valor do tributo que a operação sofre de modo efetivo.

Considerando que o valor da operação não contém o ICMS e o pagamento desse imposto implica integração à sua própria base de cálculo (art. 155, § 2º, XII, “a” da CF 88), na base primária (i) deve ser integrado o imposto à alíquota prevista de 17% ou 18%. Uma vez apurado a base de cálculo do ICMS, deve-se aplicar o percentual de redução de base de cálculo (art. 265, LIII, do RICMS/2012), para em seguida apurar o valor

tributável (ii) que é o valor da mercadoria com o ICMS, deduzido da parcela contemplada com redução e base de cálculo, conforme procedeu o Autuante.

Este procedimento adotado pela fiscalização foi apreciado na Decisão contida no Acórdão JF nº 0179-04/13, cujo Recurso Voluntário Não foi Provido, no Acórdão CJF Nº 0483-13/13, inclusive com opinativo validado pela PGE/PROFIS.

Concluo que, o procedimento adotado pela fiscalização na apuração do imposto está em conformidade com o que determina a legislação tributária, entendimento manifestado pela PGE/PROFIS. Infração mantida.

A infração 05 acusa o Autuado de ter efetuado saídas de produtos em transferências para estabelecimento situado em outras unidades da Federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção.

O defendente alegou que a redução na base de cálculo é um direito consagrado no Convênio 100/97. Afirmou revelar-se ilegal a imposição de alíquota de 17%, à diferença entre o preço da mercadoria aplicado e aquele de sua aquisição/produção, não podendo o Fisco cobrar-lhe 17% quando o Convênio lhe garante 12% (redução da base de cálculo), equivalendo a impor uma tributação que não seria devida pela empresa, caso ela não tivesse cometido a infração de promover saídas por preços inferiores a aquisição/produção. Acrescenta que o Fiscal teria excluído o ICMS do valor da base de cálculo reduzida (do Convênio 100/97) e não do valor total das notas fiscais, aumentando o valor supostamente devido injustificadamente.

O autuante, na informação fiscal, afirmou que o valor do custo médio foi informado pelo próprio contribuinte. Explicou que para obter o valor do preço médio, foi utilizado apenas o valor total consignado no documento fiscal, de acordo com os demonstrativos às fls. 61 a 70. Todavia, disse que o levantamento fiscal, indica a falta de aplicação da redução da base de cálculo prevista pelo Convênio nº 100/97. Disse ter elaborado novos demonstrativos deste lançamento, considerando, em parte, os argumentos defensivos, relativamente a aplicação da redução da base de cálculo, de forma a indicar a alteração do valor histórico de R\$256.040,02 para R\$180.409,72.

Analizando os fatos que dizem respeito a esta infração, verifico que o próprio autuado declarou em sua defesa, ter cometido a infração de promover saídas por preços inferiores a aquisição/produção. No entanto, apontou corretamente equívoco no levantamento fiscal, que desconsiderou a redução da base de cálculo prevista no multicitado Convênio nº 100/97.

Nessa linha de entendimento, acolho os novos demonstrativos elaborados pelo Autuante e a infração 05 subsiste parcialmente no valor de R\$180.409,72 conforme demonstrativos constantes da mídia juntada à fl. 153.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores pagos.

A 3ª JF recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/BA.

O autuado interpôs Recurso Voluntário (fls. 268/287), ressaltando a tempestividade, descreve as infrações, ressalta que reconheceu as infrações 4, 6 e 7, transcreve a ementa do Acórdão JF 107-03/18 e informa que já providenciou o pagamento do saldo devedor da infração 1, o que implica em recurso da decisão contra as infrações 2, 3 e 5.

No tocante à infração 2, afirma que não houve creditamento em valor maior que o correto, tendo em vista que o Convênio ICMS 100/97 prevê a redução de base de cálculo do ICMS em 30% nas saídas interestaduais dos produtos listados na Cláusula Segunda, ressaltando que a cláusula quinta transcrita à fl. 274 faculta exigir do vendedor que deduza do preço da mercadoria, o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando na nota fiscal.

Afirma que o art. 8º do RICMS do Estado do Tocantins prevê que o emissor da nota fiscal está obrigado a deduzir do preço da mercadoria o valor do imposto dispensado, fazendo constar na nota fiscal, a exemplo do que ocorreu na Nota Fiscal nº 647742, constando nas informações complementares o preço normal das mercadorias de R\$46.826,96, e ICMS dispensado de R\$983,37, e valor com desconto de R\$45.843,56, cujo valor do produto indica o imposto dispensado.

Diz que, ao contrário do que foi fundamentado na decisão, a documentação fiscal indica a base de cálculo a ser reduzida para fins de apuração do ICMS devido na operação, como previsto no Convênio ICMS 100/97, sendo legítima a manutenção do crédito fiscal.

Requer reforma do julgamento pela improcedência da infração 2.

Quanto à infração 3, referente à diferença de ICMS incidente na operação de desembaraço de mercadorias importadas, transcreve o art. 268, LIII, do RICMS/12, tido como infringido (fl. 277), ressalta que a recorrente exerce a atividade de industrialização, comércio, importação e exportação de fertilizantes simples ou compostos, matérias-primas e corretivos do solo, dentre outras atividades, sendo portanto beneficiária da redução da base de cálculo do ICMS, de acordo com a Cláusula Segunda, III do Convênio nº 100/97, vigente à época dos fatos geradores (fl. 278).

Afirma que é incontroverso que os cálculos apresentados demonstram que resultam em carga tributária equivalente a 4% do valor da operação e os cálculos apresentados pela Fiscalização estão equivocados, inexistindo débito de ICMS do desembaraço de mercadorias importadas no período de 11/2013 a 12/2016.

Apresenta quadro demonstrativo à fl. 279 para tentar provar que as diferenças existentes nas duas formas de cálculo: com 4% e com 18% na base de cálculo, como recolheu em julgados do Estado de São Paulo, seguindo a orientação contida na Resposta à Consulta nº 452 de 17/11/2011 (SEFAZ-SP), cuja resposta transcreveu à fl. 280.

Ressalta que o art. 268, LIII do RICMS/12 não deixa margem para interpretações ao estabelecer que a base de cálculo deve ser reduzida a fim de que a carga tributária resulte no percentual de 4%, portanto, correto está o cálculo da impugnante.

No que se refere à infração 5, destaca que utiliza o método “preço médio” nas operações de transferências de mercadorias, porém a fiscalização não considerou a redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 100/97 e alíquota 12%, o que foi reconhecido na decisão, que reduziu o débito de R\$256.040,02 para R\$180.409,72.

Destaca que apura o custo seguindo orientação do CPC 16, item 27, apurando-se o custo dos produtos pelo custo médio ponderado, ou seja, calculando-se a média dos produtos existentes em estoque no início do período (mês) e dos adquiridos e produzidos durante o mês.

Atenta que o art. 17, § 8º da Lei 7.014/96 determina que, nas transferências de mercadorias, deve ser adotado o “custo”, sendo o preço reservado apenas para mercadorias não industrializadas, “que não é o caso das transferências da Recorrente”, que utiliza o “custo médio” e não o preço médio como adotado pela fiscalização.

Transcreve parte do voto contido no Acórdão JJF 0169-03/12, que entende deve ser aplicado na situação presente decidindo pela nulidade, ou improcedência desta infração.

Com relação à multa aplicada, ressalta que o STF já manifestou entendimento de que multa com percentuais de 60% são abusivas, com efeitos confiscatório exemplo do HC 72.584-8/RS e RTJ 68/407 que foram afastadas, situação que deve ser aplicada neste processo.

Requer provimento do recurso voluntário, reconhecendo a improcedência do lançamento, e, se não acolhido, que sejam afastada as penalidades cabíveis (287).

A 1ª CJF converteu o processo em diligência (fl. 310/311), no sentido de que, com relação à infração 5, fosse intimado o estabelecimento autuado, para apresentar o custo de produção limitado às quatro rubricas previstas no art. 13, § 4º da LC 87/96 (matérias primas, materiais secundários, produtos intermediários e materiais de acondicionamentos). E, caso apresentado, refazer o demonstrativo original.

O autuante, na informação fiscal (fls. 16/317), apresenta uma cronologia dos fatos que culminou na retificação do demonstrativo original e julgamento pela procedência parcial da infração 5.

Aduz que o recorrente questionou a materialidade dos demonstrativos refeitos, mas não apresentou as provas documentais relativas aos componentes dos custos apresentados. Sugere que o feito seja convertido em diligência à ASTEC/CONSEF para realizar a diligência solicitada.

O recorrente se manifestou às fls. 325/328, inicialmente discorreu sobre os fatos sequenciados que culminou na redução do débito julgado e afirma que a “divergência decorre da adoção do ‘custo

médio ponderado' para valoração do estoque" entre os valores das entradas e das saídas.

Afirma que, em nenhum momento, houve diferenciação das mercadorias (industrializadas x não industrializadas) por parte da fiscalização e que comparando por amostragem o custo médio apurado pelo autuante e pela empresa, em muitos casos "pagou ICMS em valor superior a apurado pela fiscalização" a exemplo da planilha de fl. 326.

Reapresenta os argumentos de que: houve erro na apuração da base de cálculo; que deve ser aplicado o entendimento manifestado no Acórdão JJF 0169-03/12 e nulidade da autuação.

VOTO

Inicialmente, cabe apreciar o Recurso de Ofício interposto pela 3ª JJF, que desonerou em parte os valores exigidos nas infrações 1 e 5.

No que se refere à infração 1, observo que acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em decorrência da manutenção não prevista pelo art. 266, III, do RICMS/2012, de mercadorias não enquadradas como insumo, na fabricação de produtos finais, conforme demonstrativo à fl. 15.

Constato que, na defesa apresentada, o sujeito passivo alegou que os produtos objeto da autuação, que são contemplados com redução de base de cálculo, a partir de 01/09/15, as saídas isentas, passaram a ser reconhecidas, pelo Estado da Bahia, a manutenção do crédito de ICMS.

Constato que, conforme reconhecido pelo autuante, o art. 264, XVIII, do RICMS/BA, com a redação dada pelo Decreto nº 16.284/2015 assegurou a manutenção do crédito fiscal relativo às entradas.

Pelo exposto, a redução do débito original de R\$47.223,23 para R\$24.917,86, decorre da adequação da exigência fiscal às normas regulamentares vigentes no período fiscalizado, o que considero correto e deve ser mantida.

Com relação à infração 5, que acusa saídas de produtos em transferências interestaduais com preço inferior ao custo de produção, constato que a Decisão acolheu as razões apresentadas pela empresa que foram acolhidas pelo autuante na informação fiscal.

Constato que, no demonstrativo original (fls. 60/70 e gravado na mídia à fl. 103), a fiscalização indicou o preço médio e "o custo médio ponderado – informação do contribuinte".

Na defesa apresentada, o sujeito passivo argumentou que não foi considerado a redução na base de cálculo prevista no Convênio ICMS 100/97, o que foi reconhecido pelo autuante, na informação fiscal, que refez os demonstrativos originais para contemplar a redução de base de cálculo.

Assim sendo, verifico que a decisão ora recorrida que reduziu o débito de R\$256.040,02 para R\$180.409,72 na infração 5, decorre de equívoco no levantamento fiscal, que desconsiderou a redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 100/97.

Dessa forma, constato que a desoneração teve como suporte a adequação da legislação tributária aos fatos geradores ocorridos no período fiscalizado, motivo pelo qual não há qualquer reparo a ser feito na Decisão, ficando mantida a procedência em parte da infração 5.

No que se refere ao Recurso Voluntário, o recorrente se insurge contra a decisão contra as infrações 2, 3 e 5.

Inicialmente cabe apreciar a nulidade suscitada da infração 5 sob o argumento de que a fiscalização adotou base de cálculo diversa da prevista na legislação, a exemplo da decisão proferida no Acórdão JJF 0169-03/12.

Observo que, conforme fundamentado na Decisão ora recorrida, a fiscalização elaborou demonstrativos (fls. 61 a 70) no qual tomou como base os custos fornecidos pelo estabelecimento autuado e comparou com os valores (base de cálculo) indicados nas notas fiscais de transferências de mercadorias. Tendo o sujeito passivo alegado na defesa que não foi considerada a redução da base de cálculo aplicável às operações, a fiscalização refez os demonstrativos o que

implicou na redução do débito, tomando como base os valores indicados nas notas fiscais de transferências.

Já na decisão contida no Acórdão JF 0169-03/12, foi fundamentado que a fiscalização não se baseou na contabilidade da empresa e “sim nos preços de outra empresa do mesmo grupo” o que motivou a nulidade proferida.

Pelo exposto, a decisão invocada a favor da empresa não trata de situação similar ao procedimento fiscal na apuração da base de cálculo, motivo pelo qual não acolho a nulidade suscitada. Quanto à correção da base de cálculo, será apreciada nas razões de mérito.

No mérito, quanto à infração 2, o recorrente alega que não houve creditamento em valor maior que o correto, utilizando a redução de base de cálculo prevista no Convênio ICMS 100/97.

A infração acusa que houve destaque a maior de imposto, decorrente de erro na apuração da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 100/97, sem considerar o desconto informado no documento fiscal de entradas.

Na decisão proferida, a 3ª JF fundamentou que a Cláusula Quinta do Convênio ICMS 100/97, prevê que, nas saídas de insumos agropecuários, é facultado ao vendedor deduzir do preço o valor do imposto dispensado, demonstrando na nota fiscal, o que não ocorreu conforme a EFD.

O recorrente alega que o art. 8º do RICMS/TO prevê a dedução do preço da mercadoria, a exemplo da Nota Fiscal nº 647742, que consta nas informações complementares o preço e desconto.

Pela análise dos elementos constantes do processo, contato que:

- A) O demonstrativo de fls. 23 a 32 relaciona as notas fiscais, o desconto praticado e o previsto de 30% no Convênio ICMS 100/97, indicando o percentual a menos;
- B) As reduções aplicadas variam de 27% (fl. 32) a 28% (fl. 23).

Tomando por exemplo a NF 35.126, o demonstrativo de fl. 23 indica percentual de 28%, cuja cópia, à fl. 35, não indica o desconto. Por sua vez, no demonstrativo elaborado pela fiscalização foi indicado que o valor da operação foi de R\$52.316,55 e a base de cálculo aplicada foi de R\$37.408,57 que corresponde a 28%, o que resulta em diferença de 2% e crédito fiscal apropriado a mais de R\$59,99.

O mesmo ocorre com as demais notas fiscais juntadas às fls. 33 a 37, relacionadas nos demonstrativos de fls. 23 a 32.

Pelo exposto, as provas juntadas ao processo comprovam que o recorrente apropriou créditos fiscais relativo à aquisição de insumos agropecuários em valor maior que o previsto nas Cláusulas Segunda e Quinta do Convênio ICMS 100/97. Consequentemente, correta a decisão proferida pela 3ª JF, ficando mantida a procedência da infração 2.

Relativamente à infração 3, que exige diferença de ICMS em operação de importação, o recorrente alega que aplicou a redução da base de cálculo do ICMS prevista na Cláusula Segunda, III do Convênio nº 100/97, que resulta em carga tributária equivalente a 4% do valor da operação, cf. disposto no art. 268, LIII do RICMS/2012, estando equivocados os cálculos apresentados pela Fiscalização.

Na decisão proferida pela 3ª JF, foi apreciado que os cálculos efetuados pela fiscalização estavam corretos, fazendo a inclusão do ICMS na própria base de cálculo de acordo com a alíquota interna de 17% ou 18% e não a carga tributária da operação.

Pelo exposto, o contraditório foi estabelecido pela interpretação que a fiscalização apurou a base de cálculo na operação de importação de fertilizantes integrando a base de cálculo aplicando a alíquota interna de 17% ou 18% conforme períodos de vigência, para depois aplicar a redução de base de cálculo que resulta em carga tributária de 4% ou como entende a empresa que para a integração do imposto a base de cálculo deve ser feita pelo percentual de 4% previsto para a carga tributária.

Para facilitar o entendimento, tomo como base o valor da nota fiscal 13.535 de 15/09/15 que indica valor da operação de R\$182.951,59 (fl. 39) cujos cálculos feitos pelo:

- A) CONTRIBUINTE: $182.951,59/0,96 (1- 4\%) = 190.574,57 \times 4\% = 7.622,98$;
- B) AUTUANTE: $182.951,59/0,83 (1- 17\%) = 220.423,60 \times 4\% = 8.816,94$
- C) A fiscalização exigiu o ICMS da diferença (B-A) no valor de R\$1.193,17.

Observo que as operações objeto de autuação tratam de importação de mercadorias do exterior, cujo art. 15, I, “d” da Lei 7.014/96 estabelece alíquota de 18% (a partir de abril de 2016, antes 17%). Portanto, como o ICMS integra a base de cálculo do valor da operação, não havendo incidência do imposto, a integração deve ser feita dividindo por 0,82 (ou 0,83).

Entretanto, no que se refere à carga tributária, o art. 268, LIII do RICMS/2012, estabelece que:

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

LIII - nas saídas de amônia... fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, de forma que a carga tributária corresponda a um percentual de 4% (quatro por cento), desde que sejam destinados a uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.

Por sua vez, a Cláusula Segunda do Convênio ICMS 100/97, determina que:

Cláusula segunda: Fica reduzida em 30% (trinta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:

(...)

III - amônia, ... 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.

Neste caso, a redução da base de cálculo, estabelecida na Cl. 2ª, III do Convênio ICMS 100/97, determina que a carga tributária corresponda a um percentual de 4%, que é aplicável a operação subsequente de saída do estabelecimento e também nas operações interestaduais.

No recurso interposto, o recorrente alegou que há decisões judiciais que manifestaram entendimento de que, havendo redução da base de cálculo, o cálculo do ICMS deve ser feito tomando como base a “carga tributária equivalente” que no caso é de 4%, situação inclusive contida na resposta à Consulta nº 452/2011 a SEFAZ-SP, com aplicação do Convênio ICMS 52/94 para carga tributária equivalente a 8,8%.

Constato que a 3ª JF, na Decisão ora recorrida, refutou a alegação defensiva fundamentando que o Acórdão CJF 0483-13/13 manteve a decisão do julgamento de primeira instância na qual o “fator de carga tributária” utilizado pelo fisco não levou em consideração a aplicação da redução de base de cálculo de 52% para fins de embutir o imposto.

Ocorre que, na situação presente, o art. 268, LIII do RICMS/2012 estabelece que é *reduzida a base de cálculo nas saídas dos insumos agrícolas “de forma que a carga tributária corresponda a um percentual de 4%”*, situação que se assemelha a resposta à Consulta nº 452/2011 a SEFAZ-SP, logo assiste razão a recorrente.

Ressalto ainda que, em 29/08/19, o CONSEF aprovou a Súmula nº 06 que estabelece:

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

A jurisprudência firmada em decisão mais recente deste Conselho da Fazenda do Estado da Bahia, a exemplo do Acórdão CJF 175-11/19 se posicionou nesse sentido, fundamentando que:

Acolhendo o entendimento externado pela PGE/PROFIS, o Parecer DITRI nº 01587/2012 que em caso semelhante se posicionou no sentido de que havendo redução da base de cálculo a alíquota a ser incorporada à base de cálculo do imposto será a alíquota efetiva e não a alíquota cheia, e considerando que a carga tributária efetiva das operações com óleo diesel é de 17%, constato que o contribuinte corretamente procedeu à inclusão desse valor na base de cálculo da operação, considerando a tributação real da mercadoria e não a alíquota nominal de 25%, conforme fez o autuante.

Pelo exposto, considerando a disposição no art. 268, LIII do RICMS/BA, ao estabelecer que para os produtos objeto da autuação, deve-se ter *carga tributária que “corresponda a um percentual de 4%”* considero correto o cálculo efetuado pelo estabelecimento autuado ao dividir o valor da impositação CIF pelo fator 0,96 (1- 4%) e, em seguida, aplicar o percentual de 4%.

Consequentemente, acato os argumentos recursivos para reformar a decisão de procedência proferida pela primeira instância, revertendo para improcedência total desta infração 3.

Quanto à infração 5 (transferência com preço inferior ao custo de produção) o recorrente ressalta que utilizou o método “preço médio”, tendo sido reconhecida a redução da base de cálculo, prevista no Convênio 100/97, que implicou na redução do débito de R\$256.040,02 para R\$180.409,72.

Argumentou que apura o custo dos produtos pela média ponderada e que o art. 17, § 8º da Lei nº 7.014/96 determina que, nas transferências, deve ser adotado o “custo” de mercadorias não industrializada que não é o caso adotado pela fiscalização.

Na decisão proferida, a 3ª JJF acolheu o argumento da fiscalização de que utilizou o “valor do custo médio que foi informado pelo próprio contribuinte”.

Neste sentido, a 1ª CJF converteu o processo em diligência para que a empresa apresentasse o custo de produção limitado às quatro rubricas previstas no art. 13, § 4º da LC 87/96 (matérias primas, materiais secundários, produtos intermediários e materiais de acondicionamentos) e o recorrente limitou-se, na manifestação às fls. 325/328, que a “divergência decorre da adoção do ‘custo médio ponderado’ para valoração do estoque” entre os valores das entradas e das saídas.

Pela análise dos elementos constantes do processo constato que:

- A) No demonstrativo de fls. 61 a 70, o autuante indicou por produto o valor contido na nota fiscal de transferência, confrontou com o “*valor do custo médio ponderado – informação do contribuinte*” e exigiu o ICMS sobre a diferença;
- B) Nas fls. 71 a 74, juntou as planilhas do custo médio apresentada pelo autuado.

Tomando por exemplo o produto com código P744HG (fertilizante), indicou o valor unitário de transferência de R\$906,71 e confrontou com o custo médio de R\$991,70, o que resultou em diferença de R\$84,99 sobre a qual foi exigido o ICMS. O custo médio de R\$991,70, relativo a esse produto encontra-se na planilha apresentada pela empresa que foi juntado à fl. 71.

Na informação fiscal à fl. 158, o autuante acolheu a planilha apresentada pelo autuado, que foi gravada na mídia de fl. 153, contemplando a redução da base de cálculo prevista pelo Convênio nº 100/97, que implicou na redução do valor exigido R\$256.040,02 para R\$180.409,72.

Pelo exposto, concluo que está correta a decisão ora recorrida, tendo em vista que o custo médio utilizado na apuração da base de cálculo das operações de transferências feito pela fiscalização, foi apurado e apresentado pelo próprio contribuinte e o recorrente não apresentou outras provas para comprovar a alegação de que houve erro na apuração do custo médio.

Por isso, fica mantida a decisão pela procedência parcial da infração 5.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a multa aplicada de 60% é prevista no art. 42, II, “a” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, portanto é legal.

Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que, de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fls. 7 a 11), se atendidas as condições estabelecidas no art. 45 da Lei 7.014/96 (abaixo transcrito), a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, e atendida às condições estabelecidas, as multas aplicadas podem ser contempladas com redução de até 70%:

Art. 45. O valor das multas previstas nos incisos II, III e VII do art. 42 desta Lei, será reduzido de:

I - 70% (setenta por cento), se for pago antes do encerramento do prazo para impugnação do auto de infração ou da notificação fiscal;

II - 35% (trinta e cinco por cento), se for pago antes da inscrição em dívida ativa;

III - 25% (vinte e cinco por cento), se for pago antes do ajuizamento da ação de execução do crédito tributário.

§ 1º A redução do valor da multa será de 90% (noventa por cento) se, antes do encerramento do prazo para impugnação, o pagamento ocorrer de forma integral.

Ante ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, pela improcedência da infração 3.

VOTO DIVERGENTE (Infração 5)

Em relação à infração 5, permito-me divergir do nobre Conselheiro Relator Eduardo Ramos de Santana. Tal lançamento cinge-se a saídas de produtos em transferências para estabelecimento situado em outras Unidades da Federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção (2014 a 2016) - R\$256.040,02, acrescido da multa de 60%.

Por oportuno, registro que já tive oportunidade de julgar inúmeros processos e participar de tantos outros sobre a mesma matéria neste egrégio Conselho de Fazenda Estadual, inclusive neste Colendo Colegiado da 2ª CJF. Portanto, vou embasar, de forma clara, as minhas argumentações divergentes, ainda que sob fundamentação diversa da empresa recorrente, no sentido de afastar a incidência de ICMS nas operações que tratam a infração em tela.

Nesse sentido, ao derredor da matéria que envolve a exigência de ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa, entendo que merece destaque o posicionamento dos Tribunais Superiores e do próprio Tribunal de Justiça da Bahia, para o qual trago à colação trecho de voto da minha lavra, como segue transcrito:

(...)

A Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça expressa textualmente que “**Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte**”.

Impende registrar que a referida Súmula 166 tem essência na interpretação literal do art. 1º do Decreto Lei nº 406/1968, que, dentre as definições das hipóteses de incidência do ICM, previa “a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor”, derivado do fato de que várias administrações tributárias estaduais lançavam o imposto sobre situações que não representavam transações comerciais, mas, tão somente, deslocamentos de mercadoria entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

O fato é que o imposto não incide, nem poderia incidir, sobre “mercadorias” mas sim sobre operações de caráter oneroso, aí entendido que tais operações são resultado da transferência de titularidade de bens classificados como mercadorias, não podendo incidir imposto sobre operações de simples transferência física de mercadorias e assemelhadas entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, exatamente porque não há imposição de ônus na operação.

A circulação a que alude o nomen juris do imposto, tal como escrito na CF/88: “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias...”, consiste na transferência de propriedade ou na tradição da mercadoria. Assim sendo, não é a saída física de um determinado local que indica a finalização da operação de compra e venda mercantil, já que, independentemente dessa saída da mercadoria do estabelecimento, pode-se observar a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Convém trazer à baila a jurisprudência, pois, tal entendimento tem fatura de decisões nos tribunais superiores e porque dão clareza de dimensão à aplicação da Súmula 166, como segue:

1. (...) Dispõe a Súmula nº 166 desta Corte que “**não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte**”. O acórdão recorrido está em harmonia com a orientação firmada na jurisprudência deste Tribunal, valendo destacar o trecho em que se evidencia que “a saída de energia elétrica do estabelecimento produtor (usina de São Simão) para o distribuidor (Cemig) não configura operação de circulação de mercadoria, em sentido técnico jurídico, pois se trata de simples deslocamento físico de mercadoria, não ocorrendo, de consequência, operação mercantil”.

Tem-se que a mera saída física da mercadoria do estabelecimento produtor para o estabelecimento distribuidor não é hipótese de incidência do ICMS, cujo fato gerador pressupõe a circulação econômica do bem, razão pela qual não pode ser computada para o cálculo do valor adicionado de participação do Município na arrecadação da exação pelo Estado Membro [...]. II. A configuração da hipótese de incidência do ICMS reclama a ocorrência de ato de mercancia, vale dizer, a venda da mercadoria [...], fato que, segundo o suporte fático delineado no acórdão recorrido, não ocorre no caso concreto [...]. (AgRg no REsp 933890/ GO. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1ª Turma. DJ 3.9.2007)

2. (...) A jurisprudência cristalizada no âmbito do STJ é no sentido de que “não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” (Súmula 166), restando assente, em diversos julgados, a irrelevância dos estabelecimentos situarem-se em Estados distintos [...]. 4. Incasu, os autos retratam hipótese de transferência interestadual de bens do ativo fixo e de materiais de uso e consumo da filial da empresa, situada no Estado do Rio de Janeiro, para sua sede localizada na Zona Franca de Manaus (saída da filial e entrada na matriz), fato que refoge à regra-matriz de incidência do ICMS, razão pela qual não merece prosperar a pretensão recursal fazendária, no particular [...]. (REsp 772891/RJ. Rel.: Min. Luiz Fux. 1ª Turma. DJ 26.4.2007)

3. (...) O fato imponível do ICMS só se completa com a transferência de titularidade da mercadoria, o que não aconteceu no caso concreto. Aplica-se ao caso o entendimento deste Tribunal Superior consolidado na Súmula nº 166 [...]. (AgRg no REsp 847125/AM. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1ª Turma. DJ 26.10.2006)

4. (...) O simples deslocamento da mercadoria pelo seu proprietário, sem implicar circulação econômica ou jurídica, não legitima a incidência do ICM [...] (REsp 9933/SP. Rel.: Min. Antônio de Pádua Ribeiro. 2ª Turma. DJ 26.10.1992)

5. (...) O simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro, do mesmo contribuinte, sem tipificar ato de mercancia, não legitima a incidência do ICM [...]. (REsp 32203/RJ. Rel.: Min. Milton Luiz Pereira. 1ª Turma. DJ 27.3.1995)

6. (...) O deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro não configura circulação econômica, em ordem a ensejar imposição tributária relativa ao ICMS. Para que incida o ICM é necessária a prática de negócio jurídico mercantil [...]. (REsp 36060/MG. Rel.: Min. Humberto Gomes de Barros. 1ª Turma. DJ 5.9.1994)

Muito recentemente, derredor da matéria em apreço, o Tribunal de Justiça da Bahia, nos autos da Apelação nº 0323677-51.2012.8.05.001, na mesma trilha e com os mesmos fundamentos emprestados às decisões do Superior Tribunal de Justiça e às decisões já proferidas por este Conselheiro julgador, à unanimidade, assim decidiu:

EMENTA: PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166 DO STJ.

1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. 2. “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (Súmula 166 do STJ). 3. Recurso conhecido e, no mérito, desprovido.

Já o Supremo Tribunal Federal, também tem inúmeras decisões, por unanimidade, sobre a matéria, nos termos abaixo transcritos:

AG. REG. 756.636 RIO GRANDE DO SUL
RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

EMENTA

Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Alegada ofensa ao art. 97 da CF/88. Inovação recursal. Prequestionamento implícito. Inadmissibilidade. Tributário. ICMS. Deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Inexistência de fato gerador.

1. Não se admite, no agravo regimental, a inovação de fundamentos.

2. O Supremo Tribunal Federal entende ser insubsistente a tese do chamado Prequestionamento implícito.

3. A Corte tem-se posicionado no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular não caracteriza fato gerador do ICMS, ainda que estejam localizados em diferentes unidades federativas. Precedentes.

4. Agravo regimental não provido.

AG. REG. 765.486 SANTA CATARINA

RELATOR :MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BEM ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. AGREGAÇÃO DE VALOR À MERCADORIA OU SUA TRANSFORMAÇÃO. AUSÊNCIA DE EFETIVA TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DO TRIBUTO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

I – A mera saída física do bem para outro estabelecimento do mesmo titular, quando ausente efetiva transferência de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS, ainda que ocorra agregação de valor à mercadoria ou sua transformação.

II – Agravo regimental a que se nega provimento.

Portanto, restou evidenciado, de forma clara e justa, a inteligência de que transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa não significa circulação onerosa, mas meramente física, o que não caracteriza fato gerador do ICMS, ou seja, trata-se de mero deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos filiais da mesma empresa contribuinte, como se constata nas infrações dos autos em julgamento.

Permito-me ainda aduzir que esta questão de incidência de ICMS neste tipo de operação tem sido alvo de muita discussão e guarda direta relação com a questão da “Guerra Fiscal” e o “Pacto Federativo”, que precisa ser enfrentada via uma ampla Reforma Tributária em tramitação no Congresso Nacional, pela qual se espera resolver estas e outras questões de natureza tributária/fiscal que contribuam para justiça fiscal e o desenvolvimento nacional de forma equânime.

Já é matéria pacificada neste E. CONSEF que não cabe incidência de ICMS nas operações de transferências internas entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Todavia, a propalada “Guerra Fiscal” entre as Unidades Federadas do país, ainda é um entrave para ampliar tal entendimento no âmbito das transferências interestaduais, em que pese ser o mesmo princípio em ambos os casos, ou seja, circulação apenas física e não onerosa ou mercantil.

Para melhor elucidar tal questão e consubstanciar ainda mais meu entendimento da matéria, trago a seguir lúcidas e interessantes considerações do eminente jurista e professor, Fernando Facury Scaff, com as quais me alinho. Tal matéria tem sido bastante discutida no âmbito jurídico e acadêmico. Inclusive, ele menciona entendimentos emanados de Francisco Sávio Mileo Filho, apresentada junto ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário, fundada por Ruy Barbosa Nogueira, que foi Professor Titular da USP de Direito Financeiro e, posteriormente, de Direito Tributário, o qual adota a sua linha de entendimento acerca da matéria aqui exposta.

O posicionamento do I. Fernando F. Scaff traz à baila o entendimento da não incidência de ICMS nas simples transferências de produtos/mercadorias e a questão com que se depara o contribuinte ao efetuar tais operações, por conta da legislação estadual, a exemplo da Bahia.

Nesta esteira, ele traz o seguinte posicionamento abaixo transcrito, em consonância com a vigente Súmula nº 166 do STJ, acima exposta por este Conselheiro neste voto em separado, com a devida vênia do i. Conselheiro Relator:

“(…) apenas localizando cada estabelecimento em um diferente Estado. O foco, neste passo, é: poderá o Estado A cobrar ICMS por esta transferência interestadual de mercadorias entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte? Entende-se também que não há incidência de ICMS nesta hipótese, que se insere na mesma moldura acima exposta, pois, tanto naquele caso, como neste, não se há de falar em operação de circulação — o que há é mero deslocamento físico da mercadoria (...).”

É salutar lembrar que ele também salienta que a referida Súmula, editada em 1996, que vem sendo pacificamente confirmada pelo STJ e, depois também pelo STF até momento presente, salientando que “o texto não faz distinção entre ICMS interno e ICMS interestadual, isto é, não haverá incidência desse imposto, estejam os estabelecimentos no mesmo ou em Estados diversos. É imprescindível, apenas, que ambos sejam do mesmo contribuinte”.

Para melhor enfrentar esta questão, o nobre jurista traz à baila a existência do que intitulou de

uma *assombração* na legislação do ICMS, no que tange a Lei Complementar nº 87/96, que rege esta matéria, ao estabelecer: “*considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento (...) da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (art. 12, I)*”.

Segundo Scaff,, nas transferências internas a questão está bem resolvida nos estados, exemplo da Bahia, os quais admitem não haver ICMS nestas operações. Todavia, para ele, o problema é mais complexo quando se tratar de operações no âmbito interestadual, envolvendo necessariamente uma análise de Federalismo Fiscal. Pela clareza e didatismo das suas colocações que confrontam o teor do que estabelece a Súmula nº 166 e a prática fiscal que é praticada por força da legislação estadual, que envolve a já citada “Guerra Fiscal”, reproduzo uma análise da lavra de e. jurista ao qual recorro aqui:

“(...) pode-se imaginar a seguinte operação visando deslocar o sujeito ativo da operação: determinada empresa adquire (ou fabrica) mercadorias no Estado A, e as transfere sem a incidência do ICMS para o Estado B, no qual criou um centro de distribuição, e, de lá, vende para os Estados X, Y e Z, com incidência desse tributo, pois haverá operações de circulação de mercadorias. Neste exemplo, houve o deslocamento do sujeito ativo do ICMS, do Estado A, que nada receberá, para o Estado B, para o qual será pago o tributo. Observe-se que, pela ótica do contribuinte, não haverá diferença entre pagar para o Estado A ou B — ele terá que pagar. Poderá haver diferença caso o valor do ICMS cobrado seja distinto entre os dois Estados — o que nos leva, novamente, ao tema da guerra fiscal. Suponhamos que, na saída das mercadorias, o Estado A cobre 12%, e que o Estado B cobre apenas 7%, torna-se economicamente vantajoso transferir o início da incidência do ICMS de um para outro Estado, o que pode ser feito transferindo as mercadorias de A para B, e vendendo a partir de B. Exposto este aspecto do problema, outra questão assoma: Pode o Estado A cobrar ICMS na operação de transferência interestadual de mercadorias para o Estado B? A resposta permanece negativa, por várias razões. Em primeiro lugar, constata-se que o ordenamento jurídico não ampara a pretensão arrecadatória dos Estados de origem, pois tais movimentações físicas não se caracterizam como operações de circulação (jurídica ou econômica) de mercadorias. Logo, não se constata o aspecto material da hipótese de incidência constitucionalmente desenhada. Segundo, caso ultrapassada a barreira legal acima apontada, a suposta conduta irregular será do contribuinte ou dos Estados que se envolvem na guerra fiscal? Por outras palavras: estará errado o contribuinte em organizar seus negócios da forma mais econômica, ou estarão errados os Estados? De minha parte, entendo estar errado o desenho do ICMS na Constituição de 1988, pois deixou nas mãos dos Estados um tributo que possui nítida vocação nacional — nenhum país atribui aos entes subnacionais esse modelo de tributação sobre valor acrescido (ou tributos semelhantes, como o ICMS). Esta é, no fundo, uma das causas mais importantes da fraticida guerra fiscal atual. As empresas acabam sendo meras contendoras em um sistema perverso, pois, se não buscarem reduzir seus custos, morrerão na disputa do mercado defronte de seus concorrentes, que se aproveitarão das vantagens oferecidas e, com custos menores, terão preços menores e o fantasma da recuperação judicial aparecerá no horizonte — trata-se do velho dilema do prisioneiro, da teoria dos jogos, aplicado às relações empresariais, envolvendo aspectos financeiros. Em terceiro lugar, e apenas se ultrapassadas as considerações anteriores, é necessário que os Estados comprovem que as empresas agem com o intuito de economizar tributos — o que não é, em si, algo errado. Ademais, não basta supor, é necessário comprovar. Conheço um caso em que o Estado cobrou ICMS na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, mesmo sabendo que o destino de todas as mercadorias seria a exportação através das instalações portuárias localizadas no Estado vizinho. Um exemplo: imagine-se o Estado de Mato Grosso cobrando ICMS sobre a transferência de soja para o Estado do Paraná, a qual será exportada pelo porto de Paranaguá. Será uma tributação em cascata, pois a empresa exportadora não se aproveitará desses créditos, que se transformarão em custos. Ou seja, o que era para ser um crédito (uma vantagem) se transforma em um custo (uma despesa). Seguramente os Estados não tem esse poder — é necessário fazer prova, e não apenas ter suposições. Tributar sem proceder desta forma caracteriza-se como abuso de direito. Em quarto lugar, pretende-se resolver um problema de rateio federativo de competências, próprio do direito financeiro, ramo que estuda o federalismo fiscal, com medidas de direito tributário, que acarretam maior incidência sobre os contribuintes. Aqui há verdadeira miopia normativa na solução adotada, pois, se não há nenhuma cogitação de incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos dentro de um mesmo Estado, por qual motivo essa perspectiva muda em caso de idênticas operações interestaduais? Apenas porque o sujeito ativo mudou? Não é suficiente para alterar o aspecto material da hipótese de incidência. Inegavelmente o problema existe, mas não será através do uso da força tributária estadual contra os contribuintes que isso se resolverá, mas no legislativo, a minguada de normas que atualmente amparem a pretensão fiscal dos Estados. Nada justifica a mudança da Súmula 166 do STJ, que deve permanecer íntegra, afastando a incidência do ICMS tanto nas operações internas, quanto nas interestaduais, em caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte”.

Por tudo aqui exposto, concluo que restou evidenciado, com clareza solar, que a infração 05 em lide não procede por tratar-se de operação de circulação não onerosa de mercadoria, ou seja, uma

mera circulação física, no sentido técnico jurídico.

Tal fato afasta a possibilidade de manutenção da exigência fiscal em apreço, o que encontra perfeito alinhamento com as decisões e posicionamentos acima expostos e, muitas vezes, transcritos, dos quais recorro para melhor fundamentar o presente voto.

Enfim, julgo IMPROCEDENTE a infração 05. Assim sendo, no julgamento *in totum* do referido processo administrativo fiscal, voto para dar NÃO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário.

VOTO DISCORDANTE (Infração 2)

Peço vênia ao ilustre Relator, Eduardo Ramos de Santana para discordar, única e exclusivamente da infração 2.

De acordo com o Demonstrativo apresentado pelo Autuante (fls.23 a 32) e no CD à fl. 103, pode-se observar, com muita clareza, que o valor da Operação utilizado pelo Autuante, considerou o valor com a dedução do valor do imposto cobrado no Estado de Origem, e o Contribuinte utilizou o valor sem a dedução do imposto cobrado na origem.

Se considerarmos que a Base de cálculo é o valor do produto sem a exclusão do ICMS de origem, a redução aplicada pelo contribuinte foi de 30%, não tendo se creditado nada à maior.

Se considerarmos que a Base de cálculo é o valor do produto com a exclusão do ICMS de origem, a redução aplicada pelo contribuinte foi de 28%, neste caso se creditado à maior.

Para uma melhor visualização, o Contribuinte trouxe um exemplo no seu Recurso Voluntário (fls. 275/276), referente à Nota Fiscal nº 647742, de 16/11/16, constante no Demonstrativo de Débito do Autuante, onde pode-se observar a situação acima demonstrada, onde no Campo de Informações Complementares consta o preço normal R\$46.826,96 e preço menos o ICMS de R\$45.843,56.

Considerando-se que a grande maioria das suas aquisições são oriundas do Estado de Tocantins.

Conforme previsto na Cláusula quinta do Convênio ICMS 100/97, ao dispor sobre a redução da base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários que especifica, ficam os Estados e o Distrito Federal, autorizados a:

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

Ou seja, é facultado aos Estados exigir que o estabelecimento vendedor deduza do *preço* da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando-se na Nota Fiscal a respectiva dedução. Com relação ao Estado do Tocantins, origem das notas fiscais ora referidas, seu Regulamento do ICMS traz a seguinte disposição:

CAPÍTULO IV DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO Art. 8º *Ressalvados os casos expressamente previstos nos arts. 15 e 22 da Lei 1.287/01, que dispõe sobre o Código Tributário Estadual, a base de cálculo do ICMS em relação ao valor da operação ou prestação, nas seguintes hipóteses, é de:*

(...)

V- 70% nas saídas interestaduais, até 30 de abril de 2008, observado o inciso I do art. 19 deste Regulamento, e desde que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, descrevendo em Nota Fiscal a respectiva redução, dos seguintes produtos: (Convênios ICMS 100/97, 89/01, 57/03, 18/05, 149/05 e 150/05)

- a) farelos e tortas de soja e de canola, farelos de suas cascas e sojas desativadas e seus farelos, quando destinados à alimentação de animais ou ao emprego na fabricação de ração para animal;*
- b) milho e milheto, quando destinados ao produtor, cooperativa de produtores, indústria de ração para animal ou a órgão oficial de fomento e desenvolvimento agropecuário vinculado ao Estado;*
- c) arnônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (monoamônio 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 em destinação*

diversa;

d) aveia e farelo de aveia, destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração para animal;

Portanto, o Estado do Tocantins determina que o emissor da Nota Fiscal está obrigado a deduzir do preço da mercadoria o valor do imposto dispensado, e que referida dedução deve ser expressamente demonstrada na Nota Fiscal.

Tendo em vista que o valor do produto tomado como base para calcular o Demonstrativo de Débito, foi o valor líquido depois de excluído o ICMS na operação de origem, e o valor corretoseria o valor bruto, concluo, não ter havido nenhum creditamento à maior do que o permitido, motivo pela qual a Infração 2 é improcedente.

Por todo o exposto, com as vênias do Sr. Relator, voto pelo provimento do recurso voluntário, para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, declarando insubsistente a Infração 02.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime em relação à infração 2, decisão por maioria quanto à infração 5, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298574.0006/17-4**, lavrado contra **YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$241.861,86**, acrescido das multas de 60% previstas no art. 42, incisos VII, “a” e II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$22.580,53**, previstas nos incisos IX e XI do citado artigo e diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Infração 5) – Conselheiros (as): Eduardo Ramos de Santana, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE (Infração 5) – Conselheiros (as): Carlos Henrique Jorge Gantois, Paulo Shinyashiki Filho e José Raimundo Oliveira Pinho.

VOTO VENCEDOR (Infração 2) – Conselheiros (as): Eduardo Ramos de Santana, Carlos Henrique Jorge Gantois, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, José Raimundo Oliveira Pinho e Maurício Souza Passos.

VOTO DISCORDANTE (Infração 2) – Conselheiros (as): Paulo Shinyashiki Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de dezembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS - VOTO DIVERGENTE
(Infração 5)

PAULO SHINYASHIKI FILHO - VOTO DISCORDANTE
(Infrações 2)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS