

A.I. N° - 281076.0011/08-6
AUTUADO - COPENOR COMPANHIA PETROQUÍMICA DO NORDESTE
AUTUANTES - UBIRAJARA RIBEIRO LIMA e SÉRGIO CABRAL LIBERATO DE MATTOS
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 07. 03. 2013

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0029-01/13

EMENTA: ICMS. 1. IMPORTAÇÃO. a) “DRAWBACK”. SUSPENSÃO DO IMPOSTO. ÍNDICE REAL DE PRODUÇÃO INFERIOR AO ÍNDICE TÉCNICO DECLARADO QUANDO DA SOLICITAÇÃO DO BENEFÍCIO, RESULTANDO A IMPORTAÇÃO DE INSUMOS EM QUANTIDADE SUPERIOR À NECESSÁRIA PARA FABRICAÇÃO DOS PRODUTOS EXPORTADOS AO AMPARO DO ATO CONCESSÓRIO DO BENEFÍCIO FISCAL. Fato demonstrado nos autos. Lançamento mantido. b) BASE DE CÁLCULO. FALTA DE INCLUSÃO DE DESPESAS ADUANEIRAS. Os valores em discussão dizem respeito às despesas de capatazia e armazenagem. Previsão legal. Lançamento mantido. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. DIFERENÇAS TANTO DE ENTRADAS QUANTO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO COM BASE NA DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA, A DAS SAÍDAS. Lançamento não impugnado pelo contribuinte. 3. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS EFETUADAS COM PREÇO INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. Desistência da impugnação pelo contribuinte. 4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO FIXADA PELA UNIDADE FEDERADA DE ORIGEM EM VALOR SUPERIOR AO ESTABELECIDO EM LEI COMPLEMENTAR, RELATIVAMENTE AO FRETE SOBRE TRANSFERÊNCIAS. Descrição incorreta do fato, por inadequação do que foi descrito em relação ao fato real. Neste caso, não se trata de “entrada”, e sim de “saída” de mercadoria em transferência. Se fosse verdadeira a imputação, a Bahia é que estaria cobrando imposto a mais indevidamente, mas não se trata disso. Distinção entre os conceitos de “operação” e “prestação”. A regra do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 diz respeito à base de cálculo do ICMS relativa à operação de transferência. Tal regra nada tem a ver com a base de cálculo da prestação do serviço pelo transportador. Quando o transportador faz a coleta de uma mercadoria em um estabelecimento para levá-la a outro estabelecimento de terceiro, ele, transportador, não está fazendo “transferência” alguma, pois o termo transferência encerra um conceito relacionado à operação de remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular. O transportador é uma terceira pessoa, nada tendo a ver com o conceito de “transferência”. As cláusulas CIF e FOB não são exclusivas para as operações de venda.

Tanto nas vendas quanto nas transferências ou em quaisquer remessas de bens, o que importa é saber quem arcará com o ônus do frete: se o remetente, ou o destinatário. Lançamento indevido. **b)** SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO A OPERAÇÃO SUBSEQUENTE TRIBUTÁVEL. Lançamento não impugnado pelo contribuinte. **c)** AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA EM PERCENTUAL SUPERIOR À EFETIVAMENTE CONSUMIDA NO PROCESSO INDUSTRIAL. Lançamento não impugnado pelo contribuinte. **d)** IMPOSTO NÃO DESTACADO EM DOCUMENTOS FISCAIS. Lançamento não impugnado pelo contribuinte. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 22.8.08, acusa os seguintes fatos:

1. falta de recolhimento de ICMS na importação de mercadorias com isenção do imposto sob o regime de “drawback” na modalidade suspensão, pelo fato de o índice real de produção ter sido inferior ao índice técnico apresentado quando da solicitação do benefício, resultando em uma importação de insumos em quantidade superior à necessária para fabricar os produtos exportados ao amparo dos atos concessórios [do benefício], sendo lançado imposto no valor de R\$5.966,75, com multa de 60%;
2. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a omissão de saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documentos fiscais, “decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas”, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2004), levando-se em conta para o cálculo do imposto a diferença de maior valor monetário, a das saídas, sendo lançado tributo no valor de R\$2.896,29, com multa de 70%;
3. recolhimento de ICMS efetuado a menos nas importações de mercadorias do exterior, em virtude de erro na determinação da base de cálculo, “quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembarque, quer pela utilização incorreta da taxa cambial”, sendo lançado imposto no valor de R\$77.111,28, com multa de 60%;
4. saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção, sendo lançado ICMS no valor de R\$13.053,20, com multa de 60%;
5. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em valor superior ao estabelecido em “lei complementar, convênios ou protocolo” [sic], relativamente a frete sobre transferências, quando a base de cálculo para a transferência só deve incluir matéria-prima, material de embalagem e mão de obra, sendo glosado crédito no valor de R\$22.132,52, com multa de 60%;
6. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte não vinculado a operação subsequente tributável – crédito sobre serviço de transporte de pessoal –, sendo glosado crédito no valor de R\$1.683,88, com multa de 60%;
7. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica em percentual superior à efetivamente consumida no processo industrial, tendo sido utilizado o crédito total do ICMS destacado nas Notas Fiscais da Braskem, sendo que a empresa apresentou laudo técnico informando o percentual de consumo da área industrial, e por isso

foi glosada a parte dos créditos referentes ao consumo de energia da área administrativa, glosando-se crédito no valor de R\$10.188,78, com multa de 60%;

8. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documentos fiscais, sendo glosado crédito no valor de R\$1.887,00, com multa de 60%.

O autuado defendeu-se (fls. 194/222) informando que reconhece a dívida relativa aos itens 2º, 6º, 7º e 8º, e providenciou o pagamento.

Impugna o lançamento do item 1º, alegando que cumpriu totalmente o regime do “drawback”, pois esse regime é condicionado à comprovação da efetiva exportação das quantidades do produto descrito no ato concessório, resultante da industrialização ou aplicação do produto exportado, devendo tal comprovação ser devidamente registrada e homologada pela DECEX e pela receita federal, e isso foi feito, tendo sido cumpridas as metas de exportação com a devida informação aos órgãos competentes. Considera que os autuantes pressupuseram que, tendo o índice real de produção do pentaeritritol sido inferior ao índice técnico utilizado pela companhia para a produção, deveria ter havido sobras, concluindo que a empresa teria importado produtos sob os auspícios do regime de “drawback” sem utilizá-los na produção do produto a ser exportado, comercializando-os no mercado interno. Sustenta que tal presunção é simplória e não tem comprovação documental, sendo incabível em face dos princípios que regem o processo administrativo, haja vista ser necessário que o Fisco acoste aos autos provas capazes de demonstrar a efetiva utilização dos produtos no mercado interno, não se admitindo meras suposições. Assegura que toda a matéria-prima importada sob o regime de “drawback” com suspensão do imposto foi utilizada na sua planta industrial, e não houve nacionalização de excedente. Admite que houve diferença entre o índice real de produção e o índice técnico informado, mas assegura que não ocorreu sobra de insumo. Observa que, conforme consta no Ato Concessório nº 20050177885, foi solicitada a importação de 61.200 toneladas de ácido fórmico com suspensão dos impostos sobre a importação, para fabricação de 1.748.570 toneladas de pentaeritritol destinado a exportação, como de fato ocorreu, e a diferença verificada pela fiscalização não pode gerar débito de imposto porque o compromisso assumido pela empresa ao realizar o “drawback” foi totalmente adimplido (docs. às fl. 233 e ss.), sendo que foi obtido um índice diferente daquele que foi informado no ato concessório em virtude de problemas operacionais na planta de produção, mas não houve nacionalização, pois todo o insumo foi consumido na fabricação do pentaeritritol, não tendo a empresa obtido qualquer benefício nas operações efetuadas, e, pelo contrário, teve que importar mais, utilizando-se de maior quantidade do insumo para produzir a mesma quantidade de pentaeritritol. Frisa que o DECEX e a receita federal, órgãos aos quais compete avaliar, fiscalizar e homologar o efetivo cumprimento do ato concessório do benefício validaram todo o processo realizado pela companhia, e o fato deve ser apurado, em atenção ao princípio da verdade material. Cita dois acórdãos [não diz de que órgão ou tribunal].

Impugna também o lançamento do item 3º, reclamando que não ocorreu qualquer equívoco na apuração da base de cálculo, e o que houve foi que os fiscais adicionaram à base de cálculo despesas que não a compõem, acabando por encontrar valores discrepantes, mas que não se sustentam numa análise aprofundada. Argumenta que, apesar de a legislação baiana ser taxativa ao elencar quais as despesas aduaneiras que compõem a base de cálculo do ICMS, no art. 58 [do RICMS], os valores recolhidos em momento posterior ao desembaraço aduaneiro e pagos a beneficiário estranho à fazenda nacional, através de documento que não o DARF, não podem ser considerados como despesas aduaneiras, e portanto não podem compor a base de cálculo do ICMS, tal como se apura neste caso, envolvendo despesas de capatazia e armazenagem, que não se enquadram no conceito de despesas “aduaneiras”, haja vista que, pela interpretação literal do vocábulo “aduana”, chega-se à conclusão de que aduana é o mesmo que alfândega, ou seja, uma repartição pública encarregada de vistoriar a bagagem e as mercadorias em trânsito e de cobrar os correspondentes direitos de entrada e saída, de modo que despesas aduaneiras são exclusivamente aquelas pagas à repartição aduaneira, já que as demais despesas, como capatazia

e armazenagem, são acordadas e pagas diretamente ao prestador do respectivo serviço, e sendo assim, ao serem incluídas indevidamente na base de cálculo do ICMS, majoram indevidamente a base de cálculo do imposto. Faz ver que tais despesas de armazenagem e capatazia são pagas em momento posterior ao desembarque aduaneiro e são pagas ao agente portuário, armazeador da carga, e não à fazenda nacional, não se enquadrando portanto tais despesas no conceito pretendido pelo legislador federal. Insiste nesse ponto, frisando que as despesas que não são pagas através do DARF não podem ser consideradas como “despesas aduaneiras”, porque não são pagas à aduana. Transcreve as ementas de um acórdão do STJ e de dois acórdãos administrativos.

Quanto aos cálculos, o autuado aduz que, ainda que tais despesas compusessem a base de cálculo do ICMS, a planilha fiscal é nula por duas razões: *a*) a base de cálculo apurada pela fiscalização não se encontra “aberta”, não sendo possível em alguns casos verificar-se de onde os números foram obtidos pela fiscalização; *b*) alguns valores informados na planilha são equivocados, e até mesmo inexistentes, não podendo fazer parte da base de cálculo do imposto.

Transcreve trecho do art. 58 do RICMS, observando que as despesas aduaneiras – adicional de frete da marinha mercante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração – foram arroladas em caráter taxativo, não cabendo à fiscalização inovar para ampliar o seu leque de incidência, sob pena de incorrer em ilegalidade, como no presente caso, e que outras despesas foram adicionadas à base de cálculo do ICMS, causando a discrepância de valores apontada erroneamente pela fiscalização.

Passa a indicar, a título de amostragem, os seguintes equívocos: *a*) no exercício de 2004, na Nota Fiscal nº 221363, a fiscalização levantou como despesas relativas a armazenagem e capatazia o montante de R\$22.200,12, porém, de acordo com a DI nº 04/1216910-4, os valores dessas despesas somam apenas R\$18.998,64, tendo sido apurada pela fiscalização a mais a quantia de R\$3.201,48; *b*) no exercício de 2005, na Nota Fiscal nº 21774, a fiscalização levantou como despesas de armazenagem e capatazia o montante de R\$107.483,14, porém, de acordo com a DI nº 05/0072645-5, aquelas despesas somam apenas o total de R\$18.976,33, havendo assim uma diferença gritante; *c*) ainda em 2005, na Nota Fiscal nº 22773, a fiscalização levantou IPI no valor de R\$22.120,24, porém, de acordo com a DI nº 05/0523621-9, não se encontra registrado qualquer valor pago a título de IPI.

Reclama que, em virtude dessas incongruências, a autuação se encontra viciada, devendo ser afastada, primeiro porque não permite à empresa verificar quais os valores e as despesas que no entender da fiscalização deveriam compor a base de cálculo do imposto, impossibilitando-a de exercer o seu direito ao contraditório e à ampla defesa, e segundo porque, dos valores que puderam ser identificados, muitos não consistem em despesas passíveis de tributação pelo ICMS.

O autuado também impugna o 4º item, que cuida de saídas interestaduais em transferência com preço inferior ao custo de produção, alegando que a companhia transfere seus produtos com base no custo de produção, no caso do formiato de sódio, de fabricação própria, e com base nos custos de aquisição, em se tratando de mercadorias adquiridas de terceiros, no caso da soda cáustica. Observa que, de acordo com as Notas Fiscais nºs 17329, 17366 e 17414, em março de 2003 a empresa transferiu formiato de sódio da sua planta de Camaçari (BA) para sua filial em Sorocaba (SP) com base no custo variável de produção, no valor de R\$1.090,67, neste incluídos os custos de matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra, sendo que sobre tal valor foi acrescido o ICMS à alíquota de 12%, perfazendo o valor unitário dos produtos transferidos, consignado nas Notas Fiscais, de R\$1.239,39.

Observa que, ao realizar a transferência em determinado mês, a companhia ainda não tem todos os elementos e valores necessários para o cálculo do custo final do produto para aquela “competência”, utilizando-se, para efeito da transferência, o custo do produto verificado e já fechado para os meses anteriores.

Aduz que, além disso, o valor do custo de produção adotado pela fiscalização, de R\$1.177,86, para o formiato de sódio em 2003, é muito superior a qualquer valor mensal verificado para aquele produto.

Argumenta que a quantia apontada pelo Fisco a título de valor variável do custo de produção do formiato de sódio não encontra respaldo em qualquer valor verificado pela empresa, discrepando de seus relatórios e mapas de produção, acarretando a impossibilidade de verificação da procedência do valor unitário pretendido pela fiscalização, uma vez que não discrimina as bases utilizadas para a composição do custo, não estando respaldado em qualquer documento da empresa.

Considera que deva ser feita a revisão do lançamento relativamente às referidas Notas Fiscais, adequando-se o valor unitário do formiato de sódio àquele constante no mapa de produção da companhia, do qual se extrai o valor de R\$1.090,67 a título de custo variável do produto no período.

Quanto à soda cáustica, reclama que a autuação deve ser baixada com relação às transferências ocorridas em 2004, haja vista que a fiscalização apontou valor unitário desconhecido pela empresa, de R\$1.067,96, R\$2.090,18 e R\$1.454,75 para as Notas Fiscais nºs 20782, 21207, 21450 e 21537, em total dissonância com o mapa de custo de produção do pentaeritritol.

Frisa que, sendo a soda cáustica matéria-prima adquirida de terceiro para produção do pentaeritritol, apenas poderia ser adotado o valor da própria aquisição, que se encontra devidamente consignado na planilha de produção do pentaeritritol, no item específico – soda cáustica –, que aponta nos meses de setembro, novembro e dezembro, objeto da autuação, os valores de R\$881,70, R\$883,80 e R\$1.273,40, ao passo que a fiscalização apontou os valores unitários de R\$558,82, R\$735,39 e R\$632,98 para aqueles meses.

Reporta-se a decisões dos tribunais superiores acerca da incidência de ICMS sobre transferência de produtos entre estabelecimentos do mesmo contribuinte sem que a operação tenha cunho comercial, observando que a matéria não é nova, já sendo inclusive objeto da Súmula nº 166 do STJ. Cita doutrina nesse sentido.

Conclui considerando que a autuação não merece prosperar, seja pela impossibilidade de incidência de ICMS sobre as transferências de produtos entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, seja pela exatidão dos valores levados à tributação pela companhia tendo por base os valores consignados nos mapas de custo de produção.

Quanto ao item 5º, alega que se creditou regularmente do ICMS sobre o frete do transporte interestadual de mercadorias transferidas para sua filial. Rechaça a possibilidade de cobrança de ICMS sobre deslocamento de mercadorias para estabelecimento do mesmo contribuinte, haja vista que a matéria já foi sumulada pelo STJ – Súmula 166 –, de modo que a companhia tem a prerrogativa de não efetuar o destaque do imposto nas operações de simples transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos, mas, apesar disto, tendo em vista o critério da não cumulatividade e a insistência dos Estados em, contrariando a orientação jurisprudencial, exigir dos contribuintes o ICMS sobre transferências, a companhia procedeu ao pagamento do imposto em tais operações, restando inconteste o direito de creditar-se dos valores incidentes sobre os fretes, sob pena de inobservância da regra da não cumulatividade, prevista no art. 155, § 2º, I, da Constituição.

Observa que as transferências da unidade de Camaçari para a de Sorocaba ocorreram na modalidade CIF, responsabilizando-se o estabelecimento de Camaçari pelo frete dos produtos conforme consta em cada Nota Fiscal, onde se lê a indicação de “Frete pelo emitente”, e o remetente, ao responsabilizar-se pelo frete, tem direito ao crédito, assumindo também a responsabilidade pelo imposto como substituto tributário, conforme fazem prova as Notas Fiscais e os Conhecimentos de Transporte.

Requer a juntada de demonstrativo de aquisição de serviço de transporte intermunicipal e interestadual contendo a discriminação de todos os Conhecimentos de Transporte, por transportadora, com as respectivas bases de cálculo e os créditos correspondentes.

Requer a realização de perícia técnica pela ASTEC para constatar a veracidade das alegações expostas. Apresentou 4 quesitos. Indicou seu assistente técnico.

Pede que sejam julgados improcedentes os lançamentos impugnados. Juntou documentos Os fiscais autuantes anexaram novos demonstrativos (fls. 603/605).

Os fiscais autuantes prestaram informação (fls. 606/613) dizendo que, no tocante ao item 1º, não presumiram que o autuado vendeu o excedente do ácido fórmico que não foi utilizado para cumprir as exportações cobertas pelo “drawback” no mercado interno, pois a suposição básica é de que o excedente de ácido fórmico tenha sido usado na planta industrial para fabricar mais pentaeritritol, além daquele que foi exportado sob o regime de “drawback”, e este pentaeritritol excedente foi vendido no mercado interno, e, portanto o ácido fórmico excedente (19.887,30 kg) foi nacionalizado, pois foi utilizado para fabricar pentaeritritol para o mercado interno. Chamam a atenção para os demonstrativos fiscais, observando que o índice técnico real de produção foi levantado dos relatórios de produção do autuado no período de agosto a dezembro de 2005, que corresponde ao período de exportação do pentaeritritol para o Ato Concessório nº 20050177885, sendo demonstrado na planilha própria que para exportar 1.765.500 kg de pentaeritritol só foram necessários 41.312,70 kg de ácido fórmico, de modo que os 19.887,30 kg de ácido fórmico que sobraram foram utilizados para fabricar pentaeritritol que não foi exportado, ou seja, foi comercializado no mercado interno, e sendo assim este ácido fórmico excedente foi nacionalizado e sobre ele deve incidir o ICMS. Observam que foi elaborado demonstrativo do custo da importação dos 61.200 kg de ácido fórmico, indicando que os 19.887,30 kg nacionalizados têm ICMS no valor de R\$5.966,75. Assinalam que o próprio autuado reconheceu que o índice técnico real de produção está diferente do informado no ato concessório, embora não reconheça que utilizou as sobras de ácido fórmico para fabricar mais pentaeritritol e vendê-lo no mercado interno.

Os fiscais consideram que o correto seria o contribuinte ter feito um aditivo ao ato concessório para regularizar esta discrepância entre os índices técnicos e consequentemente ter exportado mais pentaeritritol do que o inicialmente previsto, mas como não o fez pressupõe-se que as sobras de ácido fórmico foram utilizadas para fabricar mais pentaeritritol para o mercado interno.

Com relação ao 3º item, informam que as despesas de armazenagem e capatazia são normalmente cobradas por armazéns alfandegados, ou seja, armazéns que têm permissão da receita federal para cobrar tais despesas aduaneiras e servir como recinto alfandegado, e, portanto eles compõem a alfândega, e sendo assim não têm cabimento as alegações do autuado de que as despesas de capatazia e armazenagem não se enquadram no conceito de “aduaneiras”.

Aduzem que as planilhas fiscais são planilhas usadas desde o tempo do grupo que era especializado em comércio exterior, que as usava, e foram melhoradas nestes anos em função das mudanças na legislação, de modo que não têm cabimento as alegações do autuado de pedir a nulidade dessas planilhas por não apresentarem a base de cálculo “aberta” e de que alguns valores na planilha se encontram equivocados. Consideram não ser verdade que as planilhas impeçam de verificar de onde os números foram compor a base de cálculo, haja vista que o autuado apresentou em sua defesa uma planilha onde faz o comparativo com a planilha fiscal de 2006, indicando apenas pequenas divergências em duas importações, sendo o total da divergência de R\$115,02, e, além disso, o contribuinte apresentou também outra planilha onde fez o comparativo com a planilha fiscal de 2004, e ainda outra planilha onde faz o comparativo com a planilha fiscal de 2005.

Ainda com relação ao item 3º, informam que entregaram as planilhas dos demonstrativos da diferença do imposto nas exportações [sic] com antecedência, para que o contribuinte se pronunciasse quanto a alguma divergência, caso houvesse, mas o contribuinte não se manifestou.

Acrescentam que a título de amostragem colocaram alguns documentos dos “processos” de importação nos autos, não o fazendo na totalidade para não aumentar em demasia o processo,

porém o autuado na defesa diz que fez uma amostragem nas planilhas encontrando diferenças entre os valores lançados e os constantes nos “processos” de importação. Os fiscais consideram que se o autuado não se pronunciou sobre as demais importações deve ser porque concorda com as planilhas da autuação, haja vista a pequena diferença encontrada na planilha comparativa das importações de 2006.

Quanto à importação referente à Nota Fiscal nº 21363, os fiscais dizem que realmente houve um erro, mas a favor do autuado, pois esqueceram de colocar R\$33.522,53 de armazenagem, que, somados a outras despesas, perfazem R\$55.695,65.

No tocante à Nota Fiscal nº 21774, informa que a soma das despesas é de R\$107.483,14.

No que concerne à Nota Fiscal nº 22773, dizem que tudo indica que houve um equívoco quando lançaram o valor de R\$22.120,24 como IPI. Informam que, em virtude desses erros, anexaram novas planilhas, revisadas (C-1 e C-2).

Com relação ao item 4º, informam que na planilha fiscal usaram o valor do custo variável de produção mensal do formiato de sódio de R\$1.177,86 para março de 2003 por não terem tido acesso aos livros de inventário, tendo esse fato sido objeto de multa no Auto de Infração nº 281076.0008/07-7, e a outros documentos do custo que mostrassem o custo dos estoques, porém o valor de R\$1.090,67 que o autuado cita na defesa se refere a janeiro de 2003, sendo o valor de março de 2003 de R\$1.160,05, como se vê na planilha anexada pelo autuado. Em virtude disso, refizeram a planilha D-1, que está anexa, tendo sido encontrado o valor de R\$316,14 para as transferências abaixo do custo de formiato de sódio, em vez de R\$398,84.

Quanto à planilha do anexo D-2, dizem que usaram os valores de preço unitário, informados nos arquivos magnéticos, e os valores de aquisição de soda cáustica (custo unitário) estão conforme as Notas Fiscais de aquisição de soda cáustica em cada mês.

Aduzem que não usaram os custos de estoque da soda cáustica pelo mesmo motivo do formiato de sódio, porém não podem acatar as alegações do autuado porque não foi mostrado o custo dos estoques de soda cáustica, apenas foi apresentada uma planilha de custo de produção do pentaeritritol onde a soda cáustica aparece como insumo e o autuado apresentou apenas as duplicatas das Notas Fiscais de transferência de soda cáustica, que não estão “batendo” com as informações do seu arquivo magnético, e, caso de comprove que as Notas Fiscais estão em desacordo com os arquivos magnéticos, cabe uma multa de 5% sobre o valor da diferença.

Prosseguem dizendo que, “*Ainda em relação à infração Nº 05*” [leia-se: infração 04], “*caso estas alegações da autuada se mostrem verdadeiras teríamos uma nova planilha para o Anexo D-2 onde ainda restariam R\$1.927,69 de transferência abaixo do custo devido as Notas Fiscais de dezembro, porém caberia uma multa de 5% sobre a diferença entre o informado no arquivo magnético e o que consta nas Notas Fiscais, ou seja, valor das Notas Fiscais R\$119.979,51 e o valor informado no arquivo magnético para as mesmas foram de R\$76.836,72, logo a diferença é de R\$43.142,79 e o valor da multa seria de R\$2.157,14*”.

No tocante ao item 5º, os fiscais dizem que a base de cálculo para operações de transferências interestaduais, segundo a Lei Complementar nº 87/96, é a soma das matérias-primas, material secundário, mão de obra e acondicionamento, e, portanto os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal. Quanto ao frete, consideram que a cláusula CIF é juridicamente inaplicável às transferências, pois não existem as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador como pessoas jurídicas distintas.

Concluem dizendo que acatam as razões da defesa em relação à parte do item 3º, relativamente ao IPI da importação da Nota Fiscal nº 22773, e a parte do item 4º, relativamente ao custo do formiato de sódio (Anexo D-1).

Opinam pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

A relatora originária do processo, Dra. Osmira Freire, remeteu o processo em diligência (fl. 622):

- a) para que os fiscais acostassem aos autos os novos demonstrativos relativos aos itens 1º, 3º, 4º e 5º; e*
- b) para que o órgão preparador entregasse ao contribuinte cópias dos documentos às fls. 603 a 605 e 606 a 613 (informação fiscal), além de cópia do despacho da diligência, e reabrisse o prazo de defesa (30 dias).*

Um dos fiscais autuantes manifestou-se (fl. 626) dizendo que, como não houve nenhum fato novo após a informação fiscal, não vê motivo para modificar os demonstrativos.

A relatora originária do processo determinou nova diligência (fls. 630/631), reiterando os termos da diligência anterior:

- a) para que os autuantes ou preposto fiscal designado pela autoridade administrativa competente acostassem aos autos os novos demonstrativos relativos aos itens 3º e 4º; e*
- b) para que o órgão preparador entregasse ao contribuinte, cópias dos documentos às fls. 603 a 605 e 606 a 613 (informação fiscal), do despacho da diligência e dos documentos acostados no cumprimento da diligência, e reabrisse o prazo de defesa (30 dias). Caso o autuado se manifestasse, os fiscais deviam se pronunciar, e, havendo modificação dos lançamentos, deveria ser dada ciência ao autuado, com prazo de 10 dias para sua manifestação.*

Foram anexados os demonstrativos às fls. 633 a 637.

Um dos autuantes prestou informação (fl. 638) dizendo que já havia acostado uns demonstrativos às fls. 603 a 605, porém constatou um erro no Anexo C-2 (fl. 604), pois a “fórmula” não corrigiu o valor, e por isso anexou novamente os demonstrativos dos itens 3º e 4º.

Informa que, quanto ao entendimento da relatora de que haveria erros nos demonstrativos dos itens 3º e 4º, conforme informação às fls. 606 a 613 chama a atenção para o fato de que no caso do item 3º não houve exclusão do exercício de 2006, e continua valendo o anexo C-3 original, conforme fl. 31, e quanto ao item 4º, só houve modificação no anexo D-1, continuando valendo o anexo D-2 original da fl. 33.

Dada ciência dos novos elementos ao autuado, este se manifestou (fls. 642/670) reiterando, em relação ao item 1º, as alegações de inexistência de diferenças nas importações por “drawback”. Reclama que a fiscalização se baseia em suposições, porém a tributação não incide sobre suposições, mas sobre fatos, e isto a fiscalização não demonstrou. Argumenta que se por acaso a empresa tivesse produzido mais pentaeritritol com o excedente do ácido fórmico, promovendo sua venda ao mercado interno, por certo que o ICMS decorrente de tais vendas teria sido recolhido aos cofres públicos, e não foi constatada pela fiscalização qualquer omissão de saída do referido produto. Frisa que, ocorrendo “sobra” de ácido fórmico, conforme acusa a fiscalização, não existiriam maiores opções fáticas que estas:

- a) a empresa não teria conseguido cumprir devidamente o ato concessório, não promovendo a exportação de pentaeritritol nas quantidades ali definidas;*
- b) mesmo conseguindo cumprir o ato concessório, teria sido produzido mais pentaeritritol com a venda deste ao mercado interno.*

Aduz que, no primeiro caso, a consequência seria tornarem-se devidos os impostos suspensos pelo “drawback” sobre a quantidade de ácido fórmico importado e não utilizado para produção e exportação do pentaeritritol, porém o fato é que a companhia cumpriu o “drawback” atendendo às importações e exportações contidas nos atos concessórios, os quais foram aprovados pelo DECEX, não havendo por que se falar em tributação sobre essas operações, pois, com a comprovação do compromisso, os tributos suspensos se tornaram isentos. Considera que houve erro na autuação porque a tributação teria que incidir sobre o valor do ácido fórmico que deixou de ser utilizado na produção de pentaeritritol, tendo em vista que o ICMS suspenso é deste produto (ácido fórmico) e não do pentaeritritol.

Quanto ao segundo caso, argumenta que a consequência seria tornar-se devido o ICMS sobre a venda ao pentaerititol, porém a companhia tributou todas as vendas realizadas no período, e, portanto houve erro na autuação porque, uma vez entendendo que se trata de omissão de saída de produto acabado decorrente da utilização de ácido fórmico excedente da produção de pentaerititol, deveria a autuação ser fundada em levantamento quantitativo, e não em descumprimento do “drawback”.

Insiste em que o Fisco se baseia em suposições, e sendo assim é nulo o lançamento, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF.

Com relação ao item 3º, reitera os argumentos expendidos na defesa inicial, de que a fiscalização adicionou à base de cálculo do ICMS despesas que não a compõem, pois “despesas aduaneiras” são exclusivamente aquelas pagas à “aduana”.

No tocante à Nota Fiscal nº 21363, alega que a fiscalização aponta uma diferença de R\$33.255,53 na base de cálculo de armazenagem alfandegada junto a armazéns gerais, de forma indevida, primeiro porque sobre tal despesa não recai a tributação, e segundo porque já decaiu o direito da fazenda de lançar qualquer valor relativamente ao ano de 2004, por já ter decorrido o quinquídio [sic] legal para tanto, previsto no art. 150, § 4º, do CTN. Sustenta que os valores apontados a título de descarregamento e movimentação ocorrem no âmbito da armazenagem dos produtos no armazém geral após o desembarço aduaneiro, para futura destinação. Alega que na DI 04/1216910-4, relativa à referida Nota Fiscal nº 21363, os valores referentes a despesas com armazenagem alfandegada e capatazia dentro do alfandegamento somam apenas R\$18.998,64, e foi apurada pela fiscalização uma diferença a mais de R\$3.201,48. Alega que as diferenças são tamanhas que, para os R\$53.152,00 de diferenças encontradas pela fiscalização, chegou a companhia ao valor máximo de R\$3.366,77 em 2004. Considera que certamente o grande volume de documentos impediu a fiscalização de apresentar todas as provas, levando o mesmo motivo a restringir a documentação apresentada pela companhia, que tem o intuito de demonstrar os erros cometidos pela fiscalização, já que a matéria deverá necessariamente ser analisada por um técnico da ASTEC, haja vista a perícia técnica já solicitada. Acrescenta que, a título de amostragem, trouxe novamente aos autos documentos relativos às importações do ano de 2005, para demonstrar a ausência de razão ao Fisco.

Também no tocante à Nota Fiscal nº 21774, alega que a fiscalização glosa como despesas de armazenagem e capatazia o montante de R\$107.483,14, mas, fazendo-se o confronto com a DI 05/0072645-5, verifica-se que os valores dessas despesas somam apenas R\$16.458,45, conforme documentos anexos. Observa que nos valores levantados pela fiscalização ainda se incluem descarregamento/frete e transporte/movimentação, que não compõem a base de cálculo do ICMS.

Aduz que o mesmo ocorre com relação à Nota Fiscal nº 22773, pois na DI 05/0523621-9 não consta IPI, e ainda foi incluída armazenagem, quando o valor correto seria aquele especificado na DI, e como se não bastasse foram incluídos valores relativos a transporte/movimentação após o desembarço aduaneiro, que não compõem a base de cálculo do ICMS.

Quanto ao item 4º, reafirma que a companhia transfere seus produtos com base no custo de produção quando se trata de produtos de fabricação própria, que neste caso é o formiato de sódio, ou com base no custo de aquisição, em se tratando de produtos adquiridos de terceiros, que neste caso é a soda cáustica. Volta a abordar as questões suscitadas na defesa inicial. Repete as considerações acerca da jurisprudência dos tribunais superiores, quanto à incidência do ICMS sobre transferências de produtos entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, conforme a Súmula 166 do STJ. Cita doutrina.

No tocante ao item 5º, reitera os argumentos quanto à cobrança de ICMS sobre transferências, frisando que, apesar de tal entendimento, mas tendo em vista o princípio da não cumulatividade e a insistência dos Estados em exigir o imposto nas transferências, a empresa procede ao pagamento do tributo, e por isso tem o direito de se creditar dos valores pagos a título de frete. Reclama que a fiscalização deixou de observar que as transferências ocorreram na modalidade

CIF, tendo o estabelecimento de Camaçari se responsabilizado pelo frete das remessas para a filial de Sorocaba. Observa que em cada Nota Fiscal consta a indicação “Frete pelo emitente”.

Conclui reiterando o requerimento de perícia técnica pela ASTEC. Indica seu assistente técnico. Formula quesitos.

Pede que o lançamento seja declarado improcedente e que o processo seja extinto. Juntou documentos.

Foi determinada uma terceira diligência (fl. 700), para que os fiscais autuantes prestassem nova informação, tendo em vista a manifestação do contribuinte e os elementos por estes apresentados, devendo ao final ser dada ciência ao contribuinte e reaberto o prazo de defesa.

Consta às fls. 702/703 uma intimação do contribuinte, dando-lhe ciência dos demonstrativos às fls. 633/637, da diligência à fl. 638 e do despacho à fl. 700, com prazo de 30 dias para manifestação.

O autuado manifestou-se (fls. 705/729), destacando que, no tocante ao item 4º, em que pese o que foi sustentando na impugnação, optou por desistir da defesa, aderindo aos benefícios da Lei nº 11.908/10.

Reitera literalmente os termos da defesa no tocante ao item 1º.

Faz o mesmo quanto ao item 3º, acrescentando ao final que, conforme nova planilha comparativa anexada, em relação às Notas Fiscais nºs 25901 e 26876, foi apontada pela fiscalização diferença de recolhimento de R\$208,50 e R\$329,22, respectivamente, quando em verdade a “base de cálculo” [sic] seria de R\$124,20 e R\$298,50.

Repete os termos da defesa quanto ao item 5º.

Insiste no pedido de perícia. Repete os quesitos, indicando seu assistente técnico. Renova os pedidos feitos na defesa.

O autuado protocolou nova petição (fls. 747/748) dizendo que, em face da comunicação de desistência formulada em 24.5.10 (fls. 705/729), em virtude da adesão à anistia da Lei nº 11.908/10, requer a juntada do comprovante do pagamento parcial do débito (item 4º).

Em face da manifestação do autuado, um dos fiscais autuantes prestou informação (fls. 739/745) observando que na defesa o contribuinte havia reconhecido as infrações 2ª, 6ª, 7ª e 8ª, e na “novíssima” defesa ele reconheceu a 4ª.

Quanto aos itens 1º e 5º, o fiscal diz que na primeira informação não foi apresentado nenhum fato novo, e por isso considera que as alegações do autuado nas defesas “nova” e “novíssima” são extemporâneas, pois na informação fiscal não houve nenhum fato novo, não foi demonstrada a impossibilidade de apresentação oportuna por motivo de força maior, nem se refere a fato ou direito superveniente, de modo que a seu ver as novas alegações da defesa não devem ser levadas em consideração.

Conclui dizendo que “esta auditoria” ratifica integralmente as infrações 1ª e 5ª, e aduz que, apenas para reavivar a memória, reproduz parte da informação originária relativa a essas infrações.

Em relação ao item 3º, diz que os armazéns gerais têm permissão da receita federal para cobrar as despesas de armazenagem e capatazia e servir como recinto fechado, e por isso eles compõem a alfândega, de modo que não têm cabimento as alegações de que aquelas despesas não se enquadram no conceito de “aduaneiras”.

Reafirma que as planilhas do item 3º são usadas há muito tempo e foram melhoradas, não havendo razão de nulidade pelo fato de tais planilhas não apresentarem a base de cálculo “aberta” e por alguns valores estarem equivocados. Fala do total da divergência encontrado, no valor de R\$115,02 e das planilhas comparativas apresentadas pela defesa. Reitera as providências tomadas durante a fiscalização com a entrega das planilhas para conferência pelo autuado, e das

provas anexadas por amostragem. Considera que as novas alegações do autuado devem ser desconsideradas, pois não houve nenhum fato novo.

Dada ciência da informação ao contribuinte (fls. 751/752), este se manifestou (fls. 754/767) dizendo que no tocante ao item 1º não concorda com a conclusão do fiscal autuante de que os questionamentos da defesa seriam extemporâneos e não deveriam ser considerados. Observa que os argumentos sustentados na peça que o fiscal chama de “novíssima defesa” foram aduzidos respeitando o que foi decidido pelo órgão julgador em diligência, que reabriu o prazo de defesa. Dá destaque à necessidade da busca da verdade material no que concerne aos itens 1º e 5º. Sustenta que não existe qualquer valor a ser pago, porque o índice técnico de produção é variável, e não constante, como pretende a fiscalização, haja vista que o processo de industrialização de produtos químicos sofre diversas variações, não é algo constante, imutável, por força de diversos fatores, desde as variações climáticas sobre os produtos em estado gasoso, até perdas nos transportes daqueles em estado líquido. Considera haver necessidade de verificação dos percentuais de solubilidade dos produtos aquosos que necessitam de sua mistura a determinados percentuais de água para manutenção do seu estado físico, como ocorre com o ácido fórmico, que é manipulado sempre em solução aquosa, podendo diversos lotes do mesmo produto ter uma concentração variada, a depender do cliente ou fornecedor. Alega que, ainda que a companhia tivesse produzido mais pentaeritritol com o excedente do ácido fórmico, conforme a hipótese levantada pela fiscalização, promovendo a venda ao mercado interno, por certo que o ICMS decorrente de tais vendas teria sido pago.

Quanto ao item 3º, reafirma que foram adicionadas na base de cálculo do ICMS despesas que não podem ser consideradas, a exemplo dos valores pagos em momento posterior ao desembarque aduaneiro, decorrentes do serviço prestado pelas empresas de armazenagem alfandegada, no caso, a Tequimar. Pontua que os armazéns alfandegados têm a concessão da administração pública para prestar serviços de armazenagem alfandegada, mas não para cobrar despesas alfandegárias em nome da administração pública, pois não existe qualquer norma legal que transfira a tais concessionários, prestadores de serviço, competência tão importante e exclusiva da receita federal. Faz ver que as cobranças feitas pelos armazéns gerais decorrem de prestação de serviços e são pagas mediante apresentação de Notas Fiscais, que por sua vez decorrem de um contrato particular, privado. Frisa que é impossível enquadrar tais atividades junto àquelas inerentes à aduana, cujos valores são pagos mediante DARF. Reitera que as despesas de armazenagem e capatazia são pagas em momento posterior ao desembarque aduaneiro, e não são pagas à fazenda nacional, não se enquadrando, portanto no conceito de “aduaneiras”, tanto assim que não são pagas mediante DARF.

Com relação às planilhas, observa que havia no processo planilhas que não eram do conhecimento da empresa, a exemplo dos anexos C-1, C-2, C-3, D-1 e D-2, e foi nesse sentido que, complementando as alegações da defesa inicial, foram impugnados alguns lançamentos equivocados, especialmente no anexo C-3, não procedendo a alegação do autuante de que, se a empresa não se pronunciou na defesa sobre as demais importações, deve ser porque concorda com as planilhas da autuação.

Relembra que desistiu da impugnação relativamente ao item 4º, aderindo à anistia da Lei nº 11.908/10.

No tocante ao item 5º, argumenta que, conforme sustentou na defesa restou patente o direito da empresa à apropriação do crédito fiscal, tendo em vista inclusive o caráter não cumulativo do imposto, pois as transferências foram efetuadas na modalidade CIF.

Pede que o lançamento seja declarado improcedente. Renova o pleito de realização de perícia técnica. Juntou documentos.

Em nova petição às fls. 782/784, mais uma vez o autuado informa sua adesão à anistia da Lei nº 11.908/10, desistindo da defesa relativamente ao item 4º.

Foi determinada a 4ª diligência (fls. 802/803) para que os autuantes ou preposto designado se pronunciasse sobre os argumentos e os novos demonstrativos apresentados pelo autuado, bem como acerca dos quesitos apresentados às fls. 669, 728 e 729.

Um dos fiscais autuantes prestou informação (fls. 805/811) observando que restam apenas os itens 1º, 3º e 5º.

Quanto aos itens 1º e 5º, considera que as “novas defesas” são extemporâneas. Diz que, com relação ao item 1º, os anexos A-1, A-2, A-3, A-4 e A-5 se encontram às fls. 13 a 17, e o índice técnico real de produção foi levantado dos relatórios de produção do autuado. Repete os critérios seguidos, concluindo que há imposto a ser pago no valor de R\$5.966,75. Repete argumentos anteriores, e aduz que não importa o que o autuado fez com o ácido fórmico que sobrou do “drawback”, se foi utilizado para fazer pentaeritritol e vendeu no mercado interno ou se vendeu o ácido fórmico no mercado interno, o que interessa é que o autuado importou mais ácido fórmico do que o que foi utilizado para exportar o pentaeritritol que se comprometeu a exportar, caracterizando uma nacionalização do ácido fórmico excedente. Aduz que, se o DECEX e a receita federal fiscalizassem e homologassem o efetivo cumprimento do ato concessório, não seria necessário fazer os roteiros de auditoria de “drawback”, que são bastante trabalhosos, porém aqueles órgãos não verificam se as quantidades importadas foram efetivamente utilizadas para fazer os produtos a ser exportados, pois eles se preocupam apenas se a empresa exportou o que se comprometeu a exportar. Considera que todas as provas estão nos referidos anexos às fls. 13 a 17.

Com relação ao item 3º, repete as considerações feitas na intervenção anterior.

No tocante ao item 5º, fala dos elementos que segundo a Lei Complementar nº 87/96 devem compor a base de cálculo nas transferências interestaduais, observando que outros elementos, como o frete CIF, devem ser expurgados, implicando o estorno do respectivo crédito fiscal. Considera que o frete com a cláusula CIF é inaplicável juridicamente às transferências, pois não existem as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador, como pessoas jurídicas distintas.

Com relação aos quesitos apresentados pelo autuado às fls. 669, 728 e 729, foram prestadas as seguintes informações:

- 1) não importa se o autuado fez o recolhimento do frete nem se a modalidade do frete é CIF ou não, pois o frete não compõe a base de cálculo das transferências;
- 2) se o CONSEF achar necessário, que solicite alguém para fazer o levantamento, pois, no entendimento do autuante, os valores acrescidos à base de cálculo das importações estão claramente apontados nas planilhas dos anexos C-1, C-2 e C-3;
- 3) se o CONSEF achar necessário [saber se todas as despesas apontadas na autuação a título de despesas aduaneiras passíveis de tributação foram efetuadas antes ou depois do desembarque aduaneiro], que solicite alguém para fazer esse levantamento, pois no entendimento do autuante elas foram feitas antes do desembarque aduaneiro;
- 4) quanto à indagação se despesas relativas a armazenagem, movimentação, frete e capatazia realizadas após o desembarque aduaneiro podem ser tributadas pelo ICMS, o fiscal diz que não;
- 5) no tocante às despesas aduaneiras que podem ser acrescidas à base de cálculo, o fiscal aponta a regra do art. 58, I, “e”, do RICMS.

Opina pela manutenção dos itens 1º, 3º e 5º.

Dada ciência do teor da informação fiscal ao contribuinte, este se manifestou (fls. 815/820) rebateando a consideração do fiscal de que as manifestações da defesa fossem intempestivas. Alerta para a observância da verdade material. Contesta as considerações do autuante quanto ao papel do DECEX e da receita federal, contrapondo que tanto o DECEX quanto à receita federal têm

exercido a fiscalização regular da empresa, conforme cópia de partes do Auto de Infração lavrado pela receita federal contra a Copenor em 7.12.01, Processo nº 13504.000075/2001-11, tendo como fato gerador suposto inadimplemento do compromisso de exportar pelo “drawback” suspensão, caindo por terra a argumentação fiscal de que somente o Fisco estadual promove a fiscalização do cumprimento dos atos concessórios. Aduz que, partindo do pressuposto de que o DECEX e a receita federal exerceram devidamente a fiscalização que lhes competia e homologaram o “drawback”, não há nenhuma ilegalidade no procedimento realizado. Considera que por mais esse motivo se torna necessária a realização de perícia técnica pela ASTEC. Conclui sustentando que não são devidos os valores lançados, e que isso será confirmado pela perícia técnica. Juntou documentos.

Foi determinada a 5ª diligência (fls. 832/833), observando a relatora que, em face da diligência anterior, tendo sido determinado pelo supervisor fazendário à fl. 803-v o atendimento da diligência às fls. 802/803 pelo autuante Sérgio Cabral Liberato de Mattos, na verdade o órgão preparador acostou informação fiscal referente a outro processo prestada por outro fiscal, tendo sido identificado na informação fiscal que a mesma se referia ao Auto de Infração nº 20709800005100, estando essa informação inclusive com numeração das páginas incongruente com a sequência numérica do presente processo. Em face disso, o processo foi remetido à repartição de origem para as devidas providências.

O autuante juntou a informação às fls. 835/841, repetindo os termos da informação às fls. 805/811.

Em nova informação (fls. 842/843), o fiscal autuante pronunciou-se atribuindo o ocorrido a alguém que manipulou o processo para fornecer cópia da informação ao contribuinte. Prossegue dizendo que aproveita a ocasião para contestar a defesa do autuado às fls. 815/820, observando que o contribuinte teve acesso ao conteúdo da informação às fls. 805/811, como é claramente citado na defesa. Quanto à alegação do autuado de que a receita federal fez uma autuação, o fiscal diz que a citada autuação da receita federal apenas confirma aquilo que foi dito na informação fiscal, pois o motivo da referida autuação foi a falta de comprovação de exportação. Reitera a opinião de que devam ser mantidos os lançamentos dos itens 1º, 3º e 5º.

Dada ciência dos novos elementos ao autuado, este se manifestou (fls. 850/860) fazendo um breve relato dos fatos e reafirmando não haver diferenças de ICMS nas importações por “drawback”. Pleiteia a nulidade do lançamento, com arrimo no art. 18 do RPAF. Repete os termos da defesa, em especial no que tange ao item 1º.

O fiscal voltou a se pronunciar (fls. 866/869) repetindo seu ponto de vista quanto ao item 1º.

Determinou-se a realização da 6ª diligência (fl. 874) para que, com relação ao item 5º, fosse verificado se as operações são realizadas a preços FOB (parágrafo único do art. 645 do RICMS) ou a preços CIF (parágrafo único do art. 646), com a recomendação de que deveriam ser feitos os devidos ajustes, excluindo-se as parcelas relativas aos fretes das operações a preços CIF.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 876/877) dizendo que, no tocante ao item 5º, a base de cálculo para operações de transferências interestaduais, segundo a Lei Complementar nº 87/96, é a soma das matérias-primas, material secundário, mão de obra e acondicionamento, e, portanto os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando o estorno do crédito. Quanto ao frete, consideram que a cláusula CIF é juridicamente inaplicável às transferências, pois não existem as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador como pessoas jurídicas distintas. Aduz que as operações são de transferências interestaduais, não cabendo a caracterização de preço FOB ou CIF, pois a base de cálculo das transferências apenas prevê matérias-primas, material secundário, mão de obra e acondicionamento, e, portanto, definitivamente, frete não compõe a base de cálculo das transferências interestaduais, de modo que o autuado não pode creditar-se dos fretes nas transferências, de acordo com a Lei Complementar nº 87/96, e também o art. 56, V, “b”, do RICMS.

Ao ter ciência do resultado da diligência, o autuado manifestou-se (fls. 882/890) suscitando a nulidade da autuação, observando que no tocante ao item 5º, no Auto de Infração foram indicados como fundamento legal os arts. 93, § 5º, II, 97, VIII, e 124 do RICMS, porém, ao contrário do que foi explicitado no Auto de Infração, a fiscalização vem agora trazer como fundamento da autuação o art. 56 do RICMS, em visível ilegalidade e em verdadeira comprovação da nulidade da autuação. Argumenta que, conforme prevê o RPAF, a autuação deve conter todos os elementos essenciais e necessários à configuração do ato ilícito supostamente cometido, e o enquadramento legal constitui item essencial e imprescindível à validade da autuação, não podendo agora a fiscalização, após anos de tramitação do processo e da apresentação de defesa e diversas diligências, apontar novo fundamento legal, quando na autuação os dispositivos apontados foram outros. Reporta-se às regras dos arts. 28 e 39 do RPAF. Sustenta a legitimidade do crédito sobre o frete do item 5º. Pede que se declare a improcedência do lançamento.

Um dos fiscais pronunciou-se (fls. 895/898) dizendo que em sua informação às fls. 876/877 apenas citou o art. 56 do RICMS para demonstrar que na base de cálculo das transferências interestaduais não está previsto o frete, independentemente de ele ser CIF ou FOB, e, portanto não modificou o enquadramento. Fala do enquadramento feito pelo SEAI. Diz que “esta auditoria” ratifica integralmente as infrações 1ª, 3ª e 5ª. No tocante ao item 5º, repete que a base de cálculo para operações de transferências interestaduais, segundo a Lei Complementar nº 87/96, é a soma das matérias-primas, material secundário, mão de obra e acondicionamento, e, portanto os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando o estorno do crédito. Quanto ao frete, considera que a cláusula CIF é juridicamente inaplicável às transferências, pois não existem as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador como pessoas jurídicas distintas. Opina no sentido de que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente.

VOTO

Este Auto de Infração compõe-se de 8 lançamentos.

O autuado reconheceu inicialmente os lançamentos dos itens 2º, 6º, 7º e 8º. Posteriormente, optou por desistir da defesa relativamente ao item 4º, aderindo aos benefícios da Lei nº 11.908/10. Estão, portanto em discussão apenas os itens 1º, 3º e 5º.

O fato do 1º lançamento é este: falta de recolhimento de ICMS na importação de mercadorias com isenção do imposto sob o regime de “drawback” na modalidade suspensão, pelo fato de o índice real de produção ter sido inferior ao índice técnico apresentado quando da solicitação do benefício, resultando em uma importação de insumos em quantidade superior à necessária para fabricar os produtos exportados ao amparo dos atos concessórios do benefício.

O autuado importou ácido fórmico com suspensão da incidência de ICMS, para fabricação de pentaeritritol a ser exportado. O benefício fiscal era condicionado a que o produto resultante da industrialização fosse exportado. No ato concessório do benefício foi estabelecido o índice técnico de produção, de modo que foi estimada previamente a quantidade de pentaeritritol a ser produzida e exportada. Realizada a fabricação, houve “sobra” de pentaeritritol. Isso significa que foi feita importação em excesso. Esse excesso não está amparado pelo benefício concedido no ato da importação, e, portanto deve ser tributado. É irrelevante se na saída subsequente das “sobras” de pentaeritritol esta mercadoria foi tributada, pois de trata de fatos distintos: uma coisa é a importação da matéria-prima, e coisa diversa é a venda do produto fabricado com essa matéria-prima. O primeiro fato, a importação do ácido fórmico, tem como aspecto temporal o momento do desembarço aduaneiro da matéria-prima. O segundo fato, a venda do pentaeritritol, tem como aspecto temporal o momento da saída do produto acabado do estabelecimento fabricante. A alíquota do primeiro fato é de 17%. A alíquota do segundo fato pode ser de 17% ou de 12%, conforme se trate de operação interna ou interestadual.

O autuado alega que o fisco se baseou em suposição. Não. O fisco se baseou no índice técnico indicado no ato concessório. Não se trata de critério aleatório. Considero caracterizada a infração.

O 3º lançamento diz respeito a recolhimento de ICMS efetuado a menos nas importações de mercadorias do exterior, em virtude de erro na determinação da base de cálculo, “quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembarço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial”.

O autuado reclamou em preliminar que a planilha fiscal é nula por duas razões: *a)* a base de cálculo apurada pela fiscalização não se encontra “aberta”, não sendo possível em alguns casos verificar-se de onde os números foram obtidos pela fiscalização; *b)* alguns valores informados na planilha são equivocados, e até mesmo inexistentes, não podendo fazer parte da base de cálculo do imposto.

O primeiro aspecto suscitado é matéria preliminar; o segundo constitui questão de mérito. Analiso então como preliminar o primeiro.

Por planilha “aberta” entenda-se demonstrativo analítico. Todo demonstrativo sintético deve fazer-se acompanhar de demonstrativo analítico, de modo a informar a forma ou critério adotado para se chegar aos valores globais.

Os fiscais justificaram-se na informação dizendo que tais planilhas são utilizadas desde o tempo do grupo que era especializado em comércio exterior, e foram melhoradas no curso dos anos.

De fato, esse problema é antigo. Note-se que na própria descrição do fato no Auto é dito que se trata de erro na determinação da base de cálculo, “quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembarço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial”. É evidente que erros decorrentes da falta de inclusão de despesas aduaneiras devem ser demonstrados em planilhas distintas daquelas em que sejam apurados erros relativos à aplicação da taxa cambial, para que, uma vez feitas as demonstrações relativas a cada situação, sejam os valores de cada uma levados para uma planilha sintética, a fim de ser apurado o imposto devido. Além disso, ao acusar a falta de inclusão de despesas aduaneiras na base de cálculo, deve a fiscalização informar na descrição do fato quais as despesas que não foram incluídas.

Isso é o que seria ideal. Porém ultrapassarei esta preliminar, haja vista que, não obstante os aspectos assinalados, o contribuinte no curso do processo, com as diligências determinadas pelo órgão julgador, demonstrou ter compreendido a origem dos valores lançados, passando afinal a discutir apenas a questão de fundo, ou seja, a relativa à natureza das despesas incluídas na base de cálculo, por não considerá-las como despesas aduaneiras. Também ficou patente que o lançamento nada tem a ver com a aplicação incorreta das taxas cambiais, fato mencionado indevidamente na descrição da infração.

Passo ao exame do mérito.

O autuado alega que foram incluídos no levantamento fiscal valores relativos a despesas que não se enquadram no conceito de “despesas aduaneiras”, pois se trata de valores recolhidos em momento posterior ao desembarço aduaneiro e pagos a beneficiário estranho à fazenda nacional, através de documento que não o DARF. Sustenta que “despesas aduaneiras” são aquelas pagas à aduana (alfândega).

Os valores em discussão dizem respeito a despesas de capatazia e armazenagem.

Se a questão consistisse numa interpretação literal, o autuado estaria com razão. O adjetivo “aduaneiro” (ou “alfandegário”) refere-se obviamente a aduana (ou alfândega). Literalmente, despesas aduaneiras são aquelas que são pagas à aduana. Porém neste caso não se trata de interpretar o que venham a ser “despesas aduaneiras”, pois a legislação, em seguida ao enunciado de tal expressão, listou taxativamente quais as despesas que devem compor a base de cálculo das importações, de modo que não são quaisquer despesas aduaneiras, mas unicamente

as relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração. Não foi, portanto a fiscalização que elegeu tais despesas como integrantes da categoria de despesas aduaneiras, e sim a legislação estadual.

Isso posto, retomo a questão suscitada quanto à falta de certeza e liquidez dos valores lançados neste 3º item.

Os valores originários lançados no Auto foram apurados nos demonstrativos C-1, C-2 e C-3, às fls. 29 (exercício de 2004), 30 (exercício de 2005) e 31 (exercício de 2006).

Ao prestarem a informação, os fiscais refizeram os cálculos, e aí surgiram alguns problemas. Os novos demonstrativos foram postos “soltos” nos autos, sem nenhum termo de juntada, o que levou a então relatora, Dra. Osmira Freire, a supor que na informação os autuantes tivessem esquecido de juntar as novas planilhas, dando motivo a uma diligência, para que eles juntassem os novos demonstrativos. A diligência não foi cumprida a contento, e por isso a diligência foi renovada, para que os demonstrativos fossem juntados.

Na verdade, os demonstrativos haviam sido anexados aos autos, porém de forma inadequada, pois, ao refazerem os demonstrativos C-1, C-2 e C-3, os fiscais juntaram o demonstrativo D-1 como se fosse o C-3 (fl. 605).

Analizando os aludidos demonstrativos, noto o seguinte:

- a) exercício de 2004: inicialmente, o imposto desse exercício totalizava R\$ 46.291,47 (demonstrativo C-1, à fl. 29). No novo demonstrativo, o imposto foi aumentado para R\$ 53.152,00 (demonstrativo C-1, à fl. 603). O aumento ocorreu na parcela relativa ao fato ocorrido a 1º.12.04, cujo imposto foi majorado de R\$ 1.086,58 para R\$ 7.947,11, relativamente à Nota Fiscal 21363;
- b) exercício de 2005: os fiscais disseram na informação (fl. 612) que em relação à Nota Fiscal 22773 “tudo indica que houve um equívoco ao lançarmos um valor de R\$ 22.120,24 como IPI”, tendo o erro passado despercebido, e por isso informam que estariam anexando nova planilha revisada (planilha C-2, fl. 604). Ocorre que a planilha “revisada”, anexada à fl. 604, é exatamente igual à planilha originária, à fl. 30. Esse problema foi solucionado numa nova informação, quando os autuantes anexaram o demonstrativo retificador, alterando a parcela relativa a 19.7.05, de R\$ 8.428,17 para R\$ 1.934,06, relativamente à Nota Fiscal 22773 (planilha C-2, fl. 634);
- c) exercício de 2006: ao juntarem as novas “planilhas revisadas”, os fiscais se equivocaram, dando a entender que não haveria saldo remanescente de 2006, o que levou a então relatora a considerar na diligência à fl. 630 que os autuantes tivessem excluído o montante relativo ao exercício de 2006. O equívoco foi dirimido na nova informação fiscal, tendo os autuantes anexado à fl. 635 o demonstrativo faltante (planilha C-3).

Acato a retificação feita no tocante à Nota Fiscal 22773, de modo que a parcela relativa a 19.7.05 fica reduzida de R\$ 8.428,17 para R\$ 1.934,06 (planilha C-2, fl. 634). Isso no tocante ao exercício de 2005.

Já no exercício de 2004, com relação ao acréscimo proposto pelos autuantes no tocante à Nota Fiscal 21363, trata-se de fato distinto, nada tendo a ver com a Nota Fiscal 22773 (relativa a fato ocorrido em outro exercício), e, por conseguinte, deixo de acatar a majoração do débito, por ser impossível tal providência no curso do processo. Também deixo de propor a renovação do procedimento para lançamento suplementar, haja vista que, conforme protestou a defesa, já decaiu o direito de a fazenda estadual constituir créditos tributários relativamente ao exercício de 2004.

Em suma, o demonstrativo do débito do item 3º deverá ser refeito, passando a parcela relativa a 19.7.05, de R\$ 8.428,17, para R\$ 1.934,06. Com isso, o total do imposto do item 3º fica reduzido de R\$ 77.111,28 para R\$ 70.617,17.

O item 5º cuida de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em valor superior ao estabelecido em “*lei complementar, convênios ou protocolo*” [sic], relativamente a frete sobre transferências, quando a base de cálculo para as transferências só deve incluir matéria-prima, material de embalagem e mão de obra.

Essa é a descrição constante no Auto. Na lavratura dos Autos de Infração, a descrição das infrações é feita a partir de descrições-padrão constantes no sistema de emissão de Auto de Infração por processamento eletrônico (SEAI). Cada tipo de infração tem um código. Uma vez eleito determinado código pela autoridade fiscal, o sistema automaticamente faz a descrição do fato. Para a infração do item 5º deste Auto, os autuantes escolheram, equivocadamente, o código 01.02.23, que corresponde ao que foi descrito neste caso. Em tal situação, a glosa do crédito fiscal, na *entrada* de mercadoria recebida em transferência, parte-se do pressuposto de que o tributo foi pago a mais no Estado de origem.

Está evidente, pelos elementos constantes nos autos, que não foi isto o que ocorreu neste caso. Aqui não se trata de “*entrada*”, e sim de “*saída*” de mercadoria em transferência. Se fosse verdadeira a imputação, a Bahia é que estaria cobrando imposto a mais indevidamente. Não é isso.

Para a compreensão do que ocorre neste caso, há que se ter em mente a distinção entre operação e prestação. Operação (mercantil) é o negócio jurídico pelo qual se transfere a titularidade da mercadoria. Prestação (de serviço de transporte) é o contrato pelo qual o transportador se desincumbe da obrigação de levar determinado bem móvel de um lugar para outro, conforme determinação do usuário do serviço. A operação é documentada mediante Nota Fiscal. A prestação é documentada mediante Conhecimento de Transporte.

A regra do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 diz respeito à base de cálculo do ICMS relativa à *operação* de transferência, no sentido de que o remetente, na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, deve adotar como base de cálculo o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra. Mas essa regra, convém repetir, diz respeito à base de cálculo da *operação* de transferência.

Tal regra, evidentemente, nada tem a ver com a base de cálculo da *prestação* do serviço pelo transportador. Quando o transportador faz a coleta de uma mercadoria em um estabelecimento para levá-la a outro estabelecimento de terceiro, ele, transportador, não está fazendo “*transferência*” alguma, pois o termo transferência encerra um conceito relacionado à *operação* de remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular. O transportador é uma terceira pessoa, nada tendo a ver com o conceito de “*transferência*”.

No caso aqui em discussão, o autuado alega que se creditou dos valores incidentes sobre os fretes em consonância com a regra da não cumulatividade, salientando que as transferências da unidade de Camaçari para a de Sorocaba ocorreram na modalidade CIF, responsabilizando-se o estabelecimento de Camaçari pelo frete dos produtos, conforme consta em cada Nota Fiscal, onde se lê a indicação de “*Frete pelo emitente*”, aduzindo que, na condição de remetente, ao responsabilizar-se pelo frete, tem direito ao crédito, citando como prova as Notas Fiscais e os Conhecimentos de Transporte.

Os fiscais opõem-se a esse entendimento baseados em duas premissas: *a*) a base de cálculo para operações de transferências interestaduais, segundo a Lei Complementar nº 87/96, é a soma das matérias-primas, material secundário, mão de obra e acondicionamento; *b*) a cláusula CIF é juridicamente inaplicável às transferências, pois não existem as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador como pessoas jurídicas distintas.

A primeira premissa não se aplica neste caso, pelas razões que acabo de expor. A regra assinalada da mencionada lei complementar diz respeito à base de cálculo da *operação* de transferência, e não da *prestação* de serviço de transporte, que constitui fato distinto.

É também insustentável a segunda premissa, no tocante à inadmissibilidade da cláusula CIF nas transferências. As cláusulas CIF e FOB não são exclusivas para as operações de venda. Tanto nas vendas quanto nas transferências ou em quaisquer remessas de bens, o que importa é saber quem arcará com o ônus do frete: se o remetente, ou o destinatário. Nos termos do parágrafo único do art. 646 do RICMS vigente à época dos fatos, entende-se por preço CIF aquele em que estejam incluídas no preço da mercadoria as despesas de frete e seguro.

Por oposição a esse conceito, nos termos do parágrafo único do art. 645, preço FOB é aquele em que as despesas de frete e seguro correm por conta do “destinatário” da mercadoria ou que sejam pagas antecipadamente pelo “remetente” e incluídas, em destaque, no documento fiscal, integrando o valor da operação, para fins de reembolso, pelo destinatário ao remetente, do valor correspondente.

Observe-se que o legislador emprega ou termos “destinatário” e “remetente”, e não “comprador” e “vendedor”.

O direito ao crédito na situação em exame é previsto expressamente no art. 95, I, “c”, do RICMS/97, nestes termos:

“Art. 95. Nas operações efetuadas a preço CIF (art. 646), a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao imposto cobrado sobre o serviço de transporte, será feita com observância das seguintes regras:

I - tratando-se de operação tributada, sendo o transporte efetuado:

*.....
c) por empresa transportadora, o ICMS destacado no Conhecimento de Transporte constitui crédito fiscal do estabelecimento vendedor ou remetente, se for contribuinte do imposto, vedada a sua utilização, como crédito fiscal, por parte do destinatário;”*

Note-se que a cabeça do art. 95 faz referência ao art. 646. Esse artigo disciplina a forma como devem ser emitidos os documentos fiscais – a Nota Fiscal da *operação*, e o Conhecimento de Transporte da *prestação*. Não há dúvida de que o frete é CIF, haja vista que o processo foi baixado em diligência precisamente para esclarecer esse aspecto. Concluo que o autuado, ao utilizar-se do crédito do imposto destacado nos Conhecimentos de Transporte, na condição de remetente, agiu precisamente na forma prevista no art. 646, IV, “a” e “b”, c.c. o parágrafo único:

“Art. 646. No transporte de mercadoria cuja operação de circulação seja realizada a preço CIF, sendo o transporte efetuado:

*.....
IV - por empresa transportadora inscrita no cadastro de contribuintes deste Estado, seja esta coligada ou não à empresa remetente, o transporte da mercadoria será acobertado pela Nota Fiscal e pelo Conhecimento de Transporte, devendo-se observar o seguinte:*

a) a Nota Fiscal, além das demais exigências regulamentares, conterá:

*1 - o destaque do ICMS sobre o valor da operação própria do remetente, se devido;
2 - a expressão: “Frete incluído no preço da mercadoria” ou “Venda a preço CIF”;*

b) o Conhecimento de Transporte será emitido na forma regulamentar, com destaque do ICMS;

*.....
Parágrafo único. Entende-se por preço CIF aquele em que estejam incluídas no preço da mercadoria as despesas de frete e seguro.”*

Em suma, é indevido o lançamento do item 5º.

Indefiro o pedido de perícia, haja vista que os quesitos foram respondidos pelo autuante e as respostas foram suficientes para os esclarecimentos necessários.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

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 **281076.0011/08-6**, lavrado contra **COPENOR COMPANHIA PETROQUÍMICA DO NORDESTE**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$106.293,07**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 103.396,78 e de 70% sobre R\$ 2.896,29, previstas no art. 42, II, “a”, VII, “a”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de fevereiro de 2013.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR