

PROCESSO - A. I. Nº 279757.0088/15-0
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - MAGNESITA REFRATÁRIOS S.A.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0093-01/16
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/04/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0084-12/17

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. CRÉDITO FISCAL RELATIVO A FRETE DE MERCADORIAS EM TRANSFERÊNCIAS A PREÇOS FOB, CONFORME LEVANTAMENTO DE TRANSFERÊNCIAS A PREÇOS CIF. Acolhida a decadência para parte do período. O lançamento é improcedente, primeiro porque, de acordo com os elementos constantes nos autos, não se trata de transferências, conforme acusa a autuação, e segundo porque foi provado que as operações foram efetuadas a preços CIF, e em tal situação é legítimo o crédito utilizado pelo remetente. 2. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. PREÇO INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. Acolhida a decadência para parte do período. Diferentemente do entendimento sufragado na decisão recorrida, não há fundamentação legal para acolher uma metodologia de apuração do ICMS com base no custo apurado dois meses antes da saída da mercadoria. Infração parcialmente elidida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator quanto à infração 2. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuidam o presente auto de Recurso de Ofício interposto em razão do Acórdão 1ª JJF Nº 0093-01/16, que julgou Improcedente o Auto de Infração nº 279757.0088/15-0, lavrado em 22/12/2015, para reclamar ICMS no valor histórico de R\$551.924,41, em decorrência de duas infrações distintas, descritas da forma a seguir.

INFRAÇÃO 01 - Utilização indevida, na condição de remetente da mercadoria, de crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas por transferência a preço FOB, conforme demonstrativo de resumo de crédito fiscal indevido de ICMS de fretes contratados nas transferências na condição CIF, não incluídos na base de cálculo, apurada com base no custo de produção, sendo lançado imposto no valor de R\$ 551.924,41, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 02 - Saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação pertencente ao mesmo titular, efetuadas com preço inferior ao custo de produção, conforme resumo do demonstrativo de apuração do ICMS recolhido a menos nas transferências abaixo do “custo de extração/produção” [sic], sendo lançado imposto no valor de R\$ 104.369,98, com multa de 60%.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 24/05/2016 (fls. 263 a 271) e decidiu pela improcedência do lançamento, em decisão não unânime. O Acórdão foi fundamentado nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO:

Este Auto de Infração comprehende dois lançamentos. O 1º cuida de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a frete, e o 2º diz respeito a saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação pertencente ao mesmo titular, efetuadas com preço inferior ao custo de produção.

O autuado suscita a decadência do crédito tributário decorrente dos fatos geradores ocorridos antes de 23.12.00, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Observa que a autuação ocorreu no dia 22.12.15.

Não acato a preliminar de decadência suscitada pela defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN,

ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo ao exercício de 2010. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Os débitos que segundo a defesa já teriam sido alcançados pela decadência – os débitos anteriores a 23.12.00 – já poderiam ter sido lançados no exercício de 2010. O primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 2011. Por conseguinte, o lançamento do período em discussão poderia ser feito até 31 de dezembro de 2015. O procedimento fiscal foi formalizado em 22.12.15, e no mesmo dia o sujeito passivo foi intimado. Sendo assim, segundo a jurisprudência predominante deste Conselho, não houve decadência.

Outra questão suscitada pela defesa diz respeito à nulidade do lançamento do item 1º do Auto de Infração, por contradição e ausência de motivação. A defesa reclama que a imputação é contraditória, pois o fiscal, ao descrever a 1ª infração, afirma que o transporte foi contratado a preço FOB, enquadrando o fato em dispositivos relativos ao frete FOB, porém o fiscal se contradiz logo em seguida, afirmado que as operações podem ser verificadas na planilha resumo que arrolaria transportes realizados mediante cláusula CIF. Alega que a contradição impede que o contribuinte exerça plenamente seu direito de defesa, pois não é possível entender a razão legal das glosas, haja vista que o autuante afirma que teriam sido infringidos dispositivos regulamentares que tratam do transporte FOB, mas os documentos fiscais arrolados na planilha fiscal dizem o contrário, que o frete já foi pago pelo vendedor, o autuado. Sustenta que houve violação ao art. 142 do CTN, pois o fiscal não determinou a matéria tributável de forma correta.

De fato, é flagrante a contradição na descrição do item 1º: ele acusa utilização indevida, na condição de remetente da mercadoria, de crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas por “transferência a preço FOB”, conforme demonstrativo de resumo de crédito fiscal indevido de ICMS de fretes contratados nas “transferências sob condição CIF”.

Aí está a contradição: afinal de contas, o levantamento fiscal diz respeito a transferências a preços FOB, ou a preços CIF?

Ao prestar a informação, o fiscal autuante sequer tocou nesse ponto. E note-se que se trata de aspecto substancial.

É evidente neste caso o cerceamento de defesa. E além de cercear a defesa, o lançamento, na forma como foi efetuado, também dificulta a apreciação dos fatos pelo órgão julgador, pois não se sabe o que a fiscalização pretendeu imputar ao sujeito passivo.

O art. 39 do RPAF prevê que a descrição da infração deve ser feita com precisão e clareza (inciso III), devendo conter a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária, relativamente à situação contemplada (inciso V).

No presente caso, faltam a este Auto esses dois requisitos. A descrição do fato é confusa e contraditória. Começa dizendo que o levantamento fiscal diz respeito a transferências a preços FOB, e depois dá a entender que as transferências seriam a preços CIF.

No enquadramento do fato, foram indicados o art. 94, I, “c”, e o art. 645 do RICMS/97, que dizem respeito às operações efetuadas com a cláusula FOB. Porém, na descrição da infração, após ser dito que o levantamento seria relativo a frete de mercadorias em saídas por transferência a preço FOB, é dito em seguida que o lançamento se baseou num demonstrativo de fretes contratados nas transferências na condição CIF.

Segundo o art. 19 do RPAF, não implica nulidade o erro na indicação do dispositivo legal, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Ocorre que neste caso, em face da forma contraditória e incongruente como o fato foi descrito, não há como saber qual o enquadramento legal, pois sequer se sabe qual o fato imputado.

É inegável neste caso a afronta ao art. 142 do CTN, segundo o qual no lançamento do crédito tributário deve a autoridade fiscal determinar a matéria tributável. Neste item 1º não está determinada qual a matéria tributável.

Em princípio, o lançamento do item 1º seria nulo. Deixo, contudo, de decidir pela nulidade, haja vista que existe neste item um vício ainda mais grave, que implica a sua improcedência, por dois motivos, primeiro porque, de acordo com os elementos constantes nos autos, não se trata de transferências, conforme acusa a autuação, e segundo porque foi provado que as operações foram efetuadas a preços CIF, e em tal situação é legítimo o crédito utilizado pelo remetente.

Na descrição da infração objeto do item 1º, consta que o levantamento diria respeito a “transferências”. Na informação fiscal, a autoridade autuante confirma que se trataria de transporte de mercadorias “transferidas para outro estabelecimento”.

Porém, quando se examina o demonstrativo fiscal à fl. 11 em cotejo com as provas apresentadas pela defesa às fls. 83 e seguintes, nota-se de plano que não se trata de transferências, como acusa o autuante, pois os destinatários das mercadorias são terceiros, e não outros estabelecimentos da mesma empresa.

A fiscalização não pode desconhecer o conceito de transferência. Transferência é a remessa de mercadoria ou bem de um estabelecimento para outro estabelecimento do mesmo titular. Para que fossem transferências, os destinatários teriam de ser outros estabelecimentos da Magnesita Refratários S.A. Transferências não se

confundem com operações de compra e venda ou outras situações que impliquem circulação de mercadorias. De acordo com a “capa” dos anexos apresentados pela defesa à fl. 82, os Conhecimentos de Transporte em questão dizem respeito a produtos transportados em decorrência de Notas Fiscais de compra e venda, e não de transferências. Não existem “transferências” quando as mercadorias são vendidas ou remetidas a terceiros.

Além disso, está provado que as operações foram efetuadas a preços CIF, sendo por conseguinte legítimo o crédito utilizado pelo remetente.

Tomem-se como exemplos os Conhecimentos de Transporte da transportadora Supricel Logística Ltda.:

– no Conhecimento de Transporte 11315 (fls. 11 e 83), o remetente é a Magnesita Refratários S.A. e o destinatário é a Multitécnica Industrial Ltda. – não se trata, portanto, de transferência, como acusa a autuação. Além disso, na parte do Conhecimento de Transporte destinada à indicação das condições de pagamento, do lado do remetente (o autuado), está assinalado com “x” o campo “Pago”, o que significa que o frete foi pago pelo remetente vendedor (cláusula CIF), e portanto é legítimo o crédito utilizado pelo autuado, nos termos do art. 95, I, “c”, do RICMS/97;

– o mesmo ocorre em relação ao Conhecimento de Transporte 11321 (fls. 11 e 84), pois o remetente é a Magnesita Refratários S.A. e o destinatário é a Multitécnica Industrial Ltda., não se tratando, portanto, de transferência, como acusa a autuação, e na parte do Conhecimento de Transporte destinada à indicação das condições de pagamento, do lado do remetente (o autuado), está assinalado com “x” o campo “Pago”, o que significa que o frete foi pago pelo remetente vendedor (cláusula CIF), e portanto é legítimo o crédito utilizado pelo autuado, nos termos do art. 95, I, “c”, do RICMS/97;

– no Conhecimento de Transporte 11355 (fls. 11 e 85), o remetente é a Magnesita Refratários S.A. e o destinatário é a Borealis Brasil S.A. – e portanto não se trata de transferência, como acusa a autuação. Além disso, na parte do Conhecimento de Transporte destinada à indicação das condições de pagamento, do lado do remetente (o autuado), está assinalado com “x” o campo “Pago”, o que significa que o frete foi pago pelo remetente vendedor (cláusula CIF), e portanto é legítimo o crédito utilizado pelo autuado, nos termos do art. 95, I, “c”, do RICMS/97.

Tomem-se agora como exemplos os Conhecimentos de Transporte da transportadora Vito Transportes Ltda.:

– no Conhecimento de Transporte 27069 (fls. 11 e 108), o remetente é a Magnesita Refratários S.A. e o destinatário é a Basell Poliolefinas Ltda. – não se trata, portanto, de transferência, como acusa a autuação. Além disso, na parte do Conhecimento de Transporte destinada à indicação das condições de pagamento, do lado do remetente (o autuado), está assinalado com “x” o campo “Pago”, o que significa que o frete foi pago pelo remetente vendedor (cláusula CIF), e portanto é legítimo o crédito utilizado pelo autuado, nos termos do art. 95, I, “c”, do RICMS/97;

– do mesmo modo, no Conhecimento de Transporte 27070 (fls. 11 e 107), o remetente é a Magnesita Refratários S.A. e o destinatário é a Basell Poliolefinas Ltda. – não se trata, portanto, de transferência, como acusa a autuação. Além disso, na parte do Conhecimento de Transporte destinada à indicação das condições de pagamento, do lado do remetente (o autuado), está assinalado com “x” o campo “Pago”, o que significa que o frete foi pago pelo remetente vendedor (cláusula CIF), e portanto é legítimo o crédito utilizado pelo autuado, nos termos do art. 95, I, “c”, do RICMS/97;

– no Conhecimento de Transporte 27072 (fls. 11 e 109), o remetente é a Magnesita Refratários S.A. e o destinatário é a Basell Poliolefinas Ltda. – não se trata, portanto, de transferência, como acusa a autuação. Além disso, na parte do Conhecimento de Transporte destinada à indicação das condições de pagamento, do lado do remetente (o autuado), está assinalado com “x” o campo “Pago”, o que significa que o frete foi pago pelo remetente vendedor (cláusula CIF), e portanto é legítimo o crédito utilizado pelo autuado, nos termos do art. 95, I, “c”, do RICMS/97.

Em face desses elementos, ultrapasso a preliminar de nulidade, pois o lançamento do item 1º é improcedente, pois diz respeito a operações efetuadas pelo autuado mediante cláusula CIF, tendo o imposto sido pago na origem, pelo remetente vendedor, sendo por conseguinte legítimo o crédito utilizado pelo autuado, nos termos do art. 95, I, “c”, do RICMS/97.

Quanto ao item 2º, a imputação diz respeito a saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação efetuadas com preço inferior ao custo de produção.

O autuado, em sua defesa, depois de comentar o critério seguido pela fiscalização, passa a demonstrar que as bases de cálculo empregadas pela empresa nas Notas Fiscais correspondem exatamente ao custo médio de produção. Alega que a fiscalização não se atreve ao fato de que este valor de custo médio deve ser extraído do mês de referência anterior ao da emissão da Nota Fiscal, por isso a suposta divergência para com a base da impugnante. Observa que o custo de uma mercadoria é realidade complexa, não se trata de valor a ser obtido de imediato, com a conclusão da produção de cada unidade da mercadoria, de modo que só é possível determinar o custo de uma mercadoria produzida após o 5º dia útil do mês seguinte ao da sua produção. A partir do 5º dia útil, o custo do mês anterior já está medido e ele passa a ser a referência da empresa até o encerramento do mês corrente. Dá exemplo nesse sentido. Alega que a fiscalização ignorou essa situação e adotou para todo o mês o custo do mês anterior. Diz que isso pode ser constatado na planilha fiscal, conforme

elementos que indica. Observa que tanto foi este o equívoco cometido pelo fiscal que a autuação atingiu basicamente os fatos geradores ocorridos somente nos 5 primeiros dias úteis de cada mês.

Analizando-se o arquivo constante no CD anexo à fl. 30, denominado “Magnesita_2010_Transferências_v2”, nota-se que o levantamento fiscal começa no dia 4 de janeiro de 2010, e as diferenças levantadas pela fiscalização ocorrem nos cinco primeiros dias, de 4 a 8 de janeiro, sendo que a partir do dia 9 até o dia 31 a coluna das diferenças (coluna “ICMS a Menor”) é quase toda “zero”, salvo alguns valores insignificantes no dia 21. O mesmo ocorre em fevereiro, em que as diferenças se verificam nos três primeiros dias, do dia 1º ao dia 3, e a partir daí os valores são insignificantes, a maioria “zero”. Em março, houve diferenças apenas nos quatro primeiros dias, do dia 1º ao dia 4, em valores insignificantes, e a partir do dia 5 até o dia 31 os valores são todos absolutamente “zero”. Em abril, o levantamento começa no dia 3, registrando-se diferenças insignificantes apenas nos cinco primeiros dias, de 3 a 8, e a partir daí até o dia 30 os valores são todos absolutamente “zero”.

A alegação da defesa está portanto demonstrada, ou seja, de que até o 5º dia útil do mês a empresa ainda não dispõe do custo do mês anterior, e por isso adota nesses cinco primeiros dias o custo do mês que precede o mês anterior. O critério adotado pelo contribuinte é razoável. A lei prevê que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais é o custo da mercadoria produzida, não determinando taxativamente que tal custo seja do mesmo dia, do dia anterior, da mesma semana, da semana anterior, do mesmo mês ou do mês anterior. Por questões práticas, considera-se que o custo seja o do mês anterior. Mas, como a lei não é taxativa quanto a esse aspecto, é razoável entender-se que nos cinco primeiros dias do mês a empresa pode não dispor ainda dos cálculos dos preços médios do mês anterior. Tal rigor somente se justificaria se houvesse expressa previsão legal, e tal previsão não existe. Tudo fica a depender do bom senso.

Considero descaracterizada a infração.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO DISCORDANTE QUANTO AO ITEM 2º

Manifesto meu respeito ao voto do Ilustre Relator, frisando que dele divirjo apenas quanto a considerar improcedente o item 2 do Auto de Infração em tela. A acusação é de que o sujeito passivo houvera efetuado saídas de produtos, no ano de 2010, em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, mais especificamente, Estado de Minas Gerais, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção.

Como tal, à luz da manifestação de defesa, o Ilustre Relator, diz que o critério adotado pelo sujeito passivo na determinação do preço de transferência é razoável, vez que o dispositivo da norma (art. 56, inc. I, alínea “b”, do Decreto nº 6.284/97 – RICMS/BA) que prevê a quantificação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, que é o custo das mercadorias produzidas, não determina taxativamente que seja do mesmo dia, do dia anterior, da mesma semana, da semana anterior, do mesmo mês ou do mês anterior. É o que se observa da leitura do dispositivo abaixo destacado:

Art. 56. A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

V - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular;

b) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra; (Grifos acrescidos)

Quanto ao espaço temporal de apuração do custo das mercadorias, se do mesmo dia, do dia anterior, da mesma semana, da semana anterior, do mesmo mês ou do mês anterior, de fato a norma não determina; porém aceitar como assertivo a metodologia de apuração do custo da mercadoria produzida (alínea “b”), nas operações de saídas em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, utilizada pelo sujeito passivo, apenas com suas considerações de defesa, sem tampouco abrir um processo de diligência a fim de se confirmar a veracidade dos fatos, considero insuficiente os elementos contidos nos autos, para formação de minha convicção no julgamento da lide, acompanhando o voto do Ilustre Relator, relativo ao item 2 do Auto de Infração em tela.

Concluindo, consigno diferentemente do entendimento do voto do Ilustre Relator, no sentido de que o presente PAF seja encaminhado em diligência ao órgão competente da SEFAZ no sentido de se confirmar a veracidade dos fatos, com o adendo de que o d. Fiscal Autuante deva prestar informação fiscal com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação na forma do § 6º, art. 127, do RPAF/BA, o que não o fizera.”

Como a redução do crédito tributário foi superior a R\$100.000,00 (cem mil reais), a 1ª JJF interpôs Recurso de Ofício com supedâneo no art. 169, I, do RPAF/99.

Cientificado do teor da decisão, o autuante se manifestou às folhas 282 a 291, aduzindo o que segue.

Explica que, no levantamento fiscal, foram verificadas as operações de transferência da autuada para a sua unidade estabelecida no Estado de Minas Gerais e as operações de serviço de transporte inerentes. Prossegue informando que buscou verificar os valores utilizados pela autuada a título de base de cálculo prevista no art. 56, inciso V, alínea “b” do RICMS/97, cujo texto transcreve, bem como o texto da IN SAT 52/2013.

Explica que o custo médio do produto fabricado está registrado no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque. Afirma que não integra o custo médio ali registrado o valor dos impostos não cumulativos, razão pela qual dividiu o custo registrado por 0,88, conforme exemplifica.

Referindo-se à operação de transporte de carga, afirma que a formação da base de cálculo, no caso de operação sob a cláusula CIF, será o custo da mercadoria produzida acrescido do frete. Transcreve, em apoio ao seu ponto de vista, o art. 17, §1º da Lei nº 7.014/96. Ressalta que a utilização do crédito sobre transporte de cargas, nas operações de transferência, culmina em recolhimento a menor. Afirma que, caso o transporte seja contratado sob a cláusula FOB, mantêm-se as mesmas premissas. Exemplifica, a seguir, as duas situações citadas.

Quanto à Infração 1, explica que está explícito, no texto do Auto de Infração, que se a condição não foi sob a cláusula CIF, é porque foi FOB e, por conseguinte, o frete não está incluído na base de cálculo, o que resultaria no descabimento do crédito relativo ao transporte dessas mercadorias.

Entende que as alegações defensivas foram acolhidas sem anexação, por parte da autuada, de qualquer prova, defendendo que seria o caso de se baixar o processo em diligência.

Quanto à Infração 2, após explicitar o caminho trilhado para chegar ao custo médio, defende a ideia de que deveria ser exigido da autuada a apresentação do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

Afirma que a matéria tratada na Infração 1 já foi pacificada pelo CONSEF. Transcreve os Acórdãos CJF nº 0374-12/14 e 0035-21/09 para exemplificar.

Arremata a sua manifestação, solicitando diligência saneadora.

VOTO (Vencido quanto à Infração 2)

Observo que a decisão da 1ª JJF (Acórdão Nº 0093-01/16) desonerou o sujeito passivo, extinguindo o crédito tributário no valor de R\$551.924,41, montante este que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito, verifico que a decisão de piso proferiu julgamento relativamente às duas infrações integrantes do lançamento fiscal, declarando-as, ambas, improcedentes, sendo este o objeto do presente recurso.

Quanto à Infração 1, a acusação fiscal foi “*Utilização indevida, na condição de remetente da mercadoria, de crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas por transferência a preço FOB*”. A empresa opõe-se ao lançamento, alegando nulidade e decadência do direito de o fisco lançar, bem como alega que as operações autuadas ocorreram a preço CIF, o que legitimaria os créditos apropriados.

Examinando os elementos dos autos, é forçoso reconhecer (com base no Incidente de Uniformização de Orientação Jurídica nº PGE 2016.175855-0, publicado pela Procuradoria Geral do Estado) que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos entre os meses de janeiro a novembro de 2010, pois transcorreu um intervalo de tempo superior a cinco anos, entre a data dos fatos geradores citados e o lançamento de ofício (datado de 22/12/2015), já que o sujeito passivo promoveu recolhimentos de ICMS em todos os meses do exercício de 2010, conforme reconhece o próprio autuante no demonstrativo de débito “Magnesita_2010_Transferencias_v2”, acostado ao CD à folha 30.

Assim, a análise dos fatos autuados cinge-se, apenas, ao exercício de dezembro de 2010, o que faço a seguir.

Examinando as cópias dos documentos fiscais objetos da presente autuação (acostados ao processo pelo sujeito passivo, às folhas 83/172), é possível notar que efetivamente as operações de frete listadas no demonstrativo de débito (folhas 11/12 e CD à folha 30) ocorreram sob a cláusula CIF, ao contrário do que afirma o autuante na acusação fiscal, acima reproduzida.

Ademais, como bem destacou a decisão recorrida, tais operações indicam outras empresas como destinatárias, diferentemente do que afirma a autoridade fiscal, revelando-se que não se pode admitir a glosa dos créditos levada a termo no lançamento.

Assim, a infração 1 é totalmente improcedente.

Quanto à Infração 2, a acusação fiscal é “*Saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação pertencente ao mesmo titular, efetuadas com preço inferior ao custo de produção, conforme resumo do demonstrativo de apuração do ICMS recolhido a menos nas transferências abaixo do “custo de extração/produção”*”. O sujeito passivo se opõe ao lançamento, alegando que fez uso do custo de produção auferido dois meses antes, para os cinco dias úteis iniciais, enquanto que usou o custo apurado no mês anterior para as saídas efetivadas a partir do sexto dia útil.

A questão a ser dirimida consiste, pois, em saber-se qual o custo a ser utilizado para base de cálculo nas operações interestaduais de transferências entre estabelecimentos do sujeito passivo. É o que passo a analisar.

Inicialmente, porém, declaro a decadência dos valores relativos aos fatos geradores ocorridos entre os meses de janeiro a novembro de 2010, com base nas razões expostas para a infração anterior. Assim, a análise cinge-se ao valor exigido no mês de dezembro de 2010, no montante de R\$2.072,69, o que passo a fazer nas linhas que seguem.

As operações de transferências interestaduais de mercadorias têm a sua base de cálculo regulada pelo disposto no inciso II do §4º do art. 13 da LC 87/96, conforme abaixo reproduzido.

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

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

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

Como se pode depreender, a partir da leitura do dispositivo legal, o legislador indicou uma fração do custo da mercadoria produzida como referência para apuração da base de cálculo, sem especificar o mês de sua apuração.

Pois bem, embora o legislador não tenha explicitado qual o mês em que o custo deve ser apurado, não creio que o texto escrito pode ensejar qualquer tipo de dúvidas, pois a grandeza econômica utilizada como referência para dimensionamento do tributo devido deve ser contemporânea ao fato gerador da operação de transferência, admitindo-se, com boa-vontade, que venha a ser apurada em um passado mais recente.

Essa é a conclusão que se extrai do microssistema do ICMS, a partir da leitura das demais regras de apuração da base de cálculo, aplicável às transferências, insculpidas nos demais incisos no § 4º citado, conforme a seguir.

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

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

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

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

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

...(grifos acrescidos)"

Ora, se para a definição da base de cálculo nas transferências oriundas de estabelecimentos comerciais (regra do Inciso I) o legislador exigiu que fosse adotado o valor da “*entrada mais recente*”, por que razão adotaria outro critério para apuração do “*custo da mercadoria produzida*” (regra do Inciso II)?

Esse mesmo raciocínio se aplica para a regra do Inciso III (transferências de mercadorias não industrializadas), pois o legislador complementar exigiu que fosse adotado como base de cálculo o “*preço corrente da mercadoria no mercado atacadista*”, numa clara alusão ao caráter atual da grandeza econômica referida.

Penso, portanto, que igual razão deve orientar a busca da base de cálculo aplicável às transferências interestaduais originadas de estabelecimentos industriais (regra do Inciso II).

Sendo assim, impõe-se que o estabelecimento autuado apure a base de cálculo com base no custo de produção apurado no próprio mês (para os estabelecimentos que possuem um controle permanente de estoque) ou, na pior das hipóteses, apure a grandeza econômica citada com base no custo do mês anterior (para aqueles estabelecimentos que não possuem controle permanente de estoques).

Não se pode, todavia, admitir que o imposto apurado no mês presente tenha como referência a apuração de custo feita dois meses antes, salvo se houver regra expressa nesse sentido, o que não é o caso.

A própria circunstância, revelada pelo contribuinte, de que o estabelecimento industrial dispõe do custo do mês anterior a partir do sexto dia útil é elemento suficiente a indicar que a empresa podia e devia tomar tal período como referência para apuração da base de cálculo das operações autuadas, bastando, para tal, que emitisse notas fiscais complementares para as operações ocorridas no início do mês, as únicas objeto de autuação, conforme reconhece a própria decisão de piso, à folha 270, em trecho abaixo reproduzido.

“Analizando-se o arquivo constante no CD anexo à fl. 30, denominado “Magnesita_2010_Transferências_v2”, nota-se que o levantamento fiscal começa no dia 4 de janeiro de 2010, e as diferenças levantadas pela fiscalização ocorrem nos cinco primeiros dias, de 4 a 8 de janeiro, sendo que a partir do dia 9 até o dia 31 a coluna das diferenças (coluna “ICMS a Menor”) é quase toda “zero”, salvo alguns valores insignificantes no dia 21. O mesmo ocorre em fevereiro, em que as diferenças se verificam nos três primeiros dias, do dia 1º ao dia 3, e a partir daí os valores são insignificantes, a maioria “zero”. Em março, houve diferenças apenas nos quatro primeiros dias, do dia 1º ao dia 4, em valores insignificantes, e a partir do dia 5 até o dia 31 os valores são todos absolutamente “zero”. Em abril, o levantamento começa no dia 3, registrando-se diferenças insignificantes apenas nos cinco primeiros dias, de 3 a 8, e a partir daí até o dia 30 os valores são todos absolutamente “zero”. ”

Assim, diferentemente do entendimento sufragado na decisão recorrida, não encontro fundamentação legal para acolher uma metodologia de apuração do ICMS com base no custo apurado dois meses antes. Muito menos para adotar uma solução híbrida, adotando o custo do mês anterior após o quinto dia e o custo de dois meses antes para os primeiros cinco dias, o que se revela, data vênia, numa postura um tanto quanto arbitrária, inaceitável para orientar a atividade do lançamento, estritamente vinculada à lei.

Por isso, dou provimento parcial ao presente recurso para reformar a decisão recorrida e restabelecer a Infração 2, apenas no que concerne ao mês de dezembro de 2010, no montante de R\$2.072,69.

Do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso de Ofício.

VOTO VENCEDOR (Infração 2)

Quanto a infração 2, peço a devida vênia, para discordar da interpretação do Ilustre Relator, do

dispositivo legal, vigente á época da apuração, abaixo transcrito:

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

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

I - o valor correspondente à **entrada mais recente** da mercadoria;

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

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu **preço corrente** no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

...(grifos acrescidos)”

Não podemos comparar o regime de apuração de uma indústria com o de uma empresa comercial ou mesmo de um atacadista. Pois estaremos usando bases e princípios contábeis divergentes e totalmente diferentes para tal comparação.

Ao determinar, para uma empresa industrial, como criterio de apuração da base de cálculo nas operações de saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, a utilização do custo da mercadoria produzida, o legislador usou de sapiencia contabil para trazer a lei uma realidade fatica.

É de conhecimento geral, que a apuração do custo contabil de uma indústria se dá ao longo do mês em curso, e que sua apropriação e rateio só pode ser feitos ao final do mês. Sendo que alguns custos, devido a sua complexidade e da necessidade de correta alocação, só podem ser contabilizados no inicio do mês seguinte.

Assim, o fato de o contribuinte, utilizar o novo custo no momento em que ele é apurado, no caso em tela, o custo do mês anterior a partir do sexto dia útil, é elemento suficiente para indicar que a empresa esta procedendo em acordo com a norma exigida, uma vez que ao conhecer o novo custo, aplica-o imediatamente sobre as suas saídas.

Desta forma não resta dúvida de que o Recorrente cumpriu todas as exigencias legais, não incorrendo em nenhuma infração. O que torna a infração 2 totalmente improcedente.

Por isso, NEGO PROVIMENTO ao presente Recurso mantendo a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279757.0088/15-0, lavrado contra **MAGNESITA REFRATÁRIOS S.A.**

VOTO VENCEDOR (Infração 2) – Conselheiros: Paulo Sergio Sena Dantas, José Carlos Barros Rodeiro, Tiago de Moura Simões, Denise Mara Andrade Barbosa e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO (Infração 2) – Conselheiro: Luiz Alberto Amaral Oliveira.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de março de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Infração 2)

PAULO SERGIO SENA DANTAS - VOTO VENCEDOR
(Infração 2)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS