

PROCESSO - A. I. Nº 281082.3000/16-7
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - BRASKEM S/A.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JF nº 0098-05/17
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 29/12/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJE Nº 0372-11/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. REMETENTE INDUSTRIAL. A base de cálculo do crédito é o valor correspondente à soma dos custos previstos em Lei Complementar (art, 13, § 4º, II da LC nº 87/1996), ou seja, as cifras concernentes às rubricas matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Tendo em vista o alto grau de informatização que possui, não é razoável supor que o sujeito passivo necessite calcular os custos considerando os valores do segundo mês anterior ao da efetivação das transferências. A Fiscalização, corretamente, efetuou os cálculos com base nos valores dos meses anteriores aos das operações, apurando ICMS, inclusive, inferior ao que seria apurado se fosse considerada a metodologia proposta pelo recorrido (calcular os custos considerando os valores do segundo mês anterior ao da efetivação das transferências). Modificada a Decisão de recorrida. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício contra Decisão da 5ª JF (Junta de Julgamento Fiscal; Acórdão nº 0098-05/17), que julgou Nulo o Auto de Infração, lavrado em 30/09/2016 para exigir ICMS no valor histórico de R\$91.236,53, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996, sob a acusação do cometimento da irregularidade assim discriminada pelo órgão julgador de primeira instância, *in verbis*:

“Utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS, nas operações de transferência para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, com base de cálculo superior ao estabelecido na legislação. Por ter utilizado valores superiores ao custo de produção definido na Lei 7.014, conforme demonstrativo de entradas acima do custo de produção recebidas em transferências e custo de produção por unidade apresentado pela empresa, anexo em meio magnético devidamente criptografado. Ocorrências verificadas nos meses de maio a dezembro de 2015”.

A Junta (5ª JF) apreciou a lide no dia 25/05/2017 e decidiu unanimemente pela Nulidade (fls. 72 a 81), nos termos abaixo transcritos:

“VOTO

No Auto de Infração em lide a exigência fiscal recaiu sobre utilização indevida de crédito fiscal, em operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, com base de cálculo superior ao estabelecimento na legislação – art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (Lei do ICMS-BA), com a seguinte redação:

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.

Observe que a LC no 87/96 estabelece que nas transferências interestaduais, entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, de produtos resultantes de industrialização, a base de cálculo deve ser composta exclusivamente pela soma dos custos relacionados com matéria- prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, em enumeração taxativa, não comportando, portanto, a inclusão de outros elementos, em contrariedade à tese defensiva que sustenta a possibilidade de apropriação do crédito fiscal no estabelecimento destinatário pelo valor que for efetivamente destacado nos documentos fiscais pelo estabelecimento.

Porém, no caso em exame, a partir do que foi relatado na peça acusatória, na defesa e na informação fiscal, a autuação não versa sobre elementos estranhos à composição da base de cálculo definida na Lei Complementar, que envolve a soma dos itens matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra.

Centra-se a divergência na metodologia de apuração dos custos de produção. A empresa autuada adota a prática de fixar o custo de produção das mercadorias que fabrica, para efeito de determinação da base de cálculo do ICMS, se reportando aos valores apurados no segundo mês que antecede a operação de transferência. O autuante, por sua vez, tomou por base o custo apurado no mês imediatamente anterior à realização das operações, de forma que a adoção de metodologias distintas implicou em resultados numéricos também distintos na quantificação da base de cálculo das transferências interestaduais.

Enfatizou a defesa que a empresa autuada se dedica à industrialização de produtos químicos e petroquímicos e que o processo produtivo por ela desenvolvido é altamente complexo, desencadeando diversas etapas de produção, de forma que o seu custo de produção envolve uma infinidade de fatores e insumos. Que seus produtos são fabricados em larga escala, o que demanda a utilização de altíssimas quantidades de matérias-primas, materiais secundários e de acondicionamento, além de maciça mão-de-obra. Diante de tais circunstâncias, o trabalho de apuração dos custos de produção da autuada torna-se tarefa altamente complexa, razão pela qual esta não possui a menor condição de realizar o fechamento deste custo no curso do próprio mês. Frente ao universo complexo de operações que realiza, a apuração do custo de produção é tarefa cuja realização só se torna possível, via de regra, a partir da segunda quinzena do mês subsequente, quando não, dois meses após o mês de referência. Por conta disso é que, ao receber mercadorias em transferência de filiais localizadas em outras unidades de Federação, a impugnante utiliza o custo unitário do produto do segundo mês anterior, pelo fato de ainda não ter disponível – pela inviabilidade, de ordem prática – o custo de produção referente ao mês corrente e/ou do mês anterior.

Por conta das peculiaridades acima descritas sustenta que os demonstrativos analíticos relativos à infração apresentam nítida impropriedade, pois o correto seria cotejar o preço unitário destacado nas notas fiscais com custo da mercadoria produzida no segundo mês imediatamente anterior. Que se o autuante assim procedesse, não teria apurado débito algum, ou acaso identificasse alguma diferença, seria esta muito menor que a lançada no Auto de Infração, conforme busca evidenciar no Demonstrativo reproduzido à fl. 24 deste PAF.

O resultado prático de tudo isso é que o contribuinte precisa utilizar, em determinado mês, o valor do custo de produção de 2 (dois) meses anteriores à saída da mercadoria em transferência. Por outro lado a adoção dessa metodologia não contraria nenhuma norma posta no ordenamento jurídico.

Ressalto ainda que este procedimento é totalmente aceito pelas normas contábeis e reafirmo, mais uma vez, não há qualquer vedação na legislação tributária em vigor, Federal ou Estadual, que impeça que o contribuinte adote a referida prática, de estabelecer prazos regulares e uniformes para a quantificação dos seus custos de produção industrial para cada um dos produtos fabricados.

Corroborando o entendimento acima, registro que a Lei no 7.014/96, que regula o ICMS no Estado da Bahia, sequer determina o mês de referência do custo de produção para fixação do preço ou base de cálculo de transferência, conforme redação do art. 17, § 8o, inc. II, abaixo transcrito:

“Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

§ 8o - Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é

(...):

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

O legislador estadual, fundamentado nas disposições da Lei Complementar no 87/96, positivadas no art. 13, § 4o, inc. II, se limitou a estabelecer os itens que devem compor o custo da mercadoria produzida, nas transferências interestaduais, compreendendo: matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra - mas não fixou prazos específicos e determinados para que os contribuintes procedessem à quantificação dos custos de produção industrial. Essa apuração, portanto, deve levar em conta as especificidades do processo produtivo de cada empresa e os seus controles contábeis em relação aos produtos que fabrica. Aqui deve prevalecer também os princípios da razoabilidade e da segurança que norteia todas as relações regidas pelas normas de direito, de forma que a metodologia de apuração de custo das mercadorias produzidas não segue uma regra taxativa.

Nessa linha de entendimento destaco a decisão proferida por esta 5a JF, através do Acórdão no 0087-05/14,

confirmada, em grau de recurso de ofício, no Acórdão CJF no 0299-12/14, reproduzido na peça defensiva, com destaque para os seguintes trechos da Ementa:

BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO INFERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO. A base de cálculo é o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC no 87/96 e art. 17, § 7º, II, da Lei no 7.014/96. (...): quantificação da base de cálculo em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Possibilidade, não vedada na legislação, da empresa apurar os custos de produção considerando os valores apurados no segundo mês anterior ao da realização da operação.

O argumento apresentado pelo autuante, na fase de informação fiscal, de que ao utilizar o custo de produção anterior ao 2º mês de realização das operações, as diferenças apuradas na autuação alcançariam um maior número de transferências com consequente majoração do débito não valida o procedimento fiscal ora em exame. Primeiro: porque ao contribuinte não foi oportunizado o direito de contraditar os números apresentados pelo autuante que por sua vez não são coincidentes com os números constantes da planilha juntada pela empresa na peça defensiva (fl. 24). Segundo: sendo correta a diferença apontada pelo autuante na fase de informação fiscal com a utilização da metodologia de apuração do custo pelo 2º mês, não há como a Fazenda Pública abdicar ou desprezar essa quantificação, visto ser esta a forma adotada pela contabilidade da empresa para diversos produtos e envolver valor de maior expressão monetária. Nessa situação deve ser resguardado o princípio da indisponibilidade do crédito tributário. Por sua vez, ao contribuinte devem ser assegurados o contraditório e a ampla defesa. Terceiro: a revisão da base impositiva, com a mudança da metodologia de apuração dos custos de produção, implicou em alterações nos aspectos material e temporal do presente lançamento de ofício, que não pode ocorrer no mesmo procedimento, com agravamento do valor da infração e a inserção de operações que não constavam do lançamento originário. Somente em nova ação fiscal poderá ser revista a autuação no que se refere àqueles pontos, especialmente no que se refere às operações de transferências que não compuseram o lançamento originário, visto que, conforme foi declarado pelo próprio autuante, a exigência fiscal alcançou diferenças sobre 285 operações de um total de 1.700, totalizando a exigência fiscal o valor de R\$91.236,53; e, na informação fiscal foram apuradas diferenças sobre 538 operações de transferências, sobre o mesmo total de 1.700 operações, somando a cobrança a cifra de R\$197.609,04. Houve, portanto, uma ampliação do escopo da ação fiscal.

Pelas razões acima expostas entendo que há um vício insanável no procedimento fiscal, e nosso voto é pela NULIDADE do Auto de Infração, com fundamento no art. 18, inc. IV, letra “a”, do RPAF/99, que estabelece a nulificação do lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Represento à autoridade fazendária competente – o Sr. Inspetor da IFEP Indústria - para que determine a renovação da ação fiscal, visando corrigir as falhas procedimentais acima apresentadas quanto à apuração da base de cálculo nas operações de transferência”.

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estatuído no art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Decreto nº 7.629/1999; Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 5ª JJF recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão nº 0098-05/17.

VOTO

De acordo com o art. 13, § 4º, II da LC nº 87/1996, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, sendo o remetente o fabricante, a base de cálculo do crédito deve ser apurada de acordo com a soma dos custos relacionados com as rubricas matéria prima, material secundário, mão de obra e itens de acondicionamento.

A presente lide não resulta da inserção pelo autuado de custos de origens distintas daquelas quatro acima enumeradas, mas do método de apuração. Este último os calcula, para o fim de determinação da base de cálculo do ICMS a ser creditado, computando os valores apurados no segundo mês que antecede a operação de transferência. O autuante, por sua vez, registrou no seu demonstrativo os (custos) constatados nos meses imediatamente anteriores aos das operações (de transferência).

Segundo o contribuinte, a sua atividade consiste na industrialização de produtos químicos e petroquímicos, em processo produtivo complexo, caracterizado por várias etapas, de maneira que os custos envolvem uma significativa quantidade de fatores e insumos.

Conforme ressaltado pela JJF:

“(...) seus produtos são fabricados em larga escala, o que demanda a utilização de altíssimas quantidades de

matérias-primas, materiais secundários e de acondicionamento, além de maciça mão de obra. Diante de tais circunstâncias, o trabalho de apuração dos custos de produção da autuada torna-se tarefa altamente complexa, razão pela qual esta não possui a menor condição de realizar o fechamento deste custo no curso do próprio mês. Frente ao universo complexo de operações que realiza, a apuração do custo de produção é tarefa cuja realização só se torna possível, via de regra, a partir da segunda quinzena do mês subsequente, quando não, dois meses após o mês de referência. Por conta disso é que, ao receber mercadorias em transferência de filiais localizadas em outras unidades de Federação, a impugnante utiliza o custo unitário do produto do segundo mês anterior, pelo fato de ainda não ter disponível – pela inviabilidade, de ordem prática – o custo de produção referente ao mês corrente e/ou do mês anterior”.

A 5ª Junta também destacou que tal entendimento já foi assentado no Acórdão nº 0087-05/14, mantido, em sede de remessa necessária, pelo Acórdão CJF nº 0299-12/14, reproduzido na defesa:

BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO INFERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO. A base de cálculo é o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 e art. 17, § 7º, II, da Lei nº 7.014/96. (...): quantificação da base de cálculo em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Possibilidade, não vedada na legislação, de a empresa apurar os custos de produção considerando os valores apurados no segundo mês anterior ao da realização da operação.

O auditor informou, à fl. 64, que no levantamento inicial apurou 285 operações com divergências, em um total de 1.700, o que resultou no presente lançamento, cujo montante é de R\$91.236,53. Ao refazer os cálculos, utilizando como parâmetros os custos dos segundos meses antecedentes, verificou 538 operações irregulares, relativamente ao mesmo total de 1.700, do que decorreria a cobrança do ICMS de R\$197.609,04.

Desse modo, após ouvir a autoridade fiscalizadora (na assentada de julgamento) e discutir o tema com todos os conselheiros, este relator chegou à conclusão de que, tendo em vista o alto grau de informatização que possui, não é razoável supor que o sujeito passivo necessite calcular os custos considerando os valores do segundo mês anterior ao da efetivação das transferências. A Fiscalização, corretamente, efetuou os cálculos com base nos valores dos meses anteriores aos das operações, apurando ICMS, inclusive, inferior ao que seria apurado se fosse considerada a metodologia proposta pelo recorrido (calcular os custos considerando os valores do segundo mês anterior ao da efetivação das transferências).

Alterada a Decisão recorrida.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto para julgar PROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281082.3000/16-7, lavrado contra **BRASKEM S/A.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no montante de **R\$91.236,53**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

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

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS