

A. I. Nº - 281082.3000/16-7
AUTUADA - BRASKEM S. A.
AUTUANTE - MARCOS ANTÔNIO MOURA CRISÓSTOMO
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 02.06.2017

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0098-05/17

EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. QUANTIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. 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, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96. Quantificação da base de cálculo, pelo contribuinte, 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 das operações de transferência. Apuração dos custos de produção pela fiscalização considerando os valores do mês anterior à realização das operações. Necessidade de revisão do procedimento fiscal. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 30/09/2016, para exigir ICMS no valor principal de R\$91.236,53, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.

Foi imputada ao sujeito passivo a seguinte ocorrência:

Infração 01 – “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”. Ocorrência verificada nos meses de maio a dezembro de 2015.

O contribuinte foi notificado do lançamento em 04/10/2016 e ingressou com defesa administrativa protocolada em 05/12/2016, subscrita por advogada com procuração nos autos (docs. fls. 31/32).

Declarou, de início, ser pessoa jurídica de direito privado, dedicada à industrialização e comercialização de produtos petroquímicos, revestindo-se, assim, da condição de contribuinte do ICMS. Que foi alvo de atividade fiscalizadora que teve por objetivo averiguar a lisura dos procedimentos fiscais adotados pela empresa nos anos de 2012 a 2015.

Em seguida afirmou que o Auto de Infração em lide exige ICMS decorrente de estornos dos créditos fiscais de ICMS em operações de transferência de mercadorias recebidas de estabelecimentos filiais localizadas nos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul, no pressuposto de que o estabelecimento empresarial teria utilizado valores superiores ao custo de produção, em desatenção às prescrições contidas na legislação baiana; o que importaria em violação aos arts. 29 e 31 da Lei n.º 7.014/96 c/c art. 56 e art. 309, § 7º, do RICMS/BA aprovado

pelo Decreto n.º 13.780/2012, sendo ainda aplicada a multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei n.º 7.014/96.

Manifestou sua discordância com o procedimento adotado pela fiscalização por entender ser absolutamente idôneo o aproveitamento integral dos créditos fiscais de ICMS decorrentes do imposto estadual destacado nas notas fiscais referentes às operações de transferência recebidas pela Impugnante de suas filiais localizadas nos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul e que há fundamentos jurídicos que respaldam a utilização integral dos créditos fiscais apropriados.

Disse que a Constituição Federal de 1988, ao autorizar a instituição de imposto incidente sobre as operações de circulação de mercadorias, ressaltou que este tributo seria não cumulativo, dele se abatendo o quanto cobrado a este título nas operações anteriores (art. 155, inc. II, § 2º, inc. I da Carta Magna).

A partir desse dispositivo constitucional sustenta que o direito ao crédito fiscal é irrestrito e que o constituinte buscou evitar o chamado efeito cascata na cobrança do ICMS, permitindo que, sobre o produto comercializado, houvesse a incidência apenas da carga real correspondente ao valor final da operação, deduzidos os valores que incidiram nas operações ou prestações anteriores. Pontuou ainda que o legislador constitucional somente ressaltou o direito ao creditamento do imposto quando as operações ou prestações anteriores fossem isentas ou não tributadas, tal como disposto no inciso II do § 2º do art. 155 da Lei Maior.

Neste particular, transcreveu na peça defensiva lições de Roque Carrazza, com o seguinte teor:

Realmente, a dicção constitucional ‘compensando-se o que for devido (...)’ confere, de modo direto, ao sujeito passivo do ICMS o direito de abatimento, oponível ao Poder Público no caso deste agir de modo inconstitucional, seja na instituição (providência legislativa), seja na cobrança (atividade administrativa do tributo).

A regra em exame não encerra mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão seguir ou deixar de seguir. Muito pelo contrário, ela aponta uma diretriz imperativa, que dá ao contribuinte o direito subjetivo de ver observado, em cada caso concreto, o princípio da não cumulatividade do ICMS.

No mesmo sentido o prof. Aires F. Barreto:

É dizer: a Constituição já disciplinou os casos em que o crédito pode ser vedado. Essas hipóteses, excepcionais – só para os casos de isenção ou de não incidência e, mesmo assim, se diversamente não dispuser norma infraconstitucional – são exceções ao princípio constitucional da não cumulatividade. Se a regra é constitucional, a exceção só pode estar na própria Constituição.

(...)

Dito de outra forma: as normas infra-constitucionais podem, destarte, (a) reproduzir as vedações preconizadas pela Constituição ou, como estão por elas autorizadas, (b) circunscrever, ainda mais os estreitos limites de vedação ao crédito de ICMS.

Ressaltou em seguida que o procedimento adotado pela fiscalização tampouco encontra arrimo nos dispositivos da Lei Estadual nº 7.014/96 (arts. 29 e 31) e do RICMS-BA (art. 56 e 309, § 7º), indicados no Auto de Infração como supostamente infringidos pela Impugnante e transcritos na peça defensiva.

Enfatizou que as operações de transferências recebidas pela Impugnante de suas filiais, localizadas nos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul, estão respaldadas por documentos idôneos, cujo imposto destacado em cada uma das notas fiscais autuadas foi recolhido ao Estado de origem, conforme constatado pela própria fiscalização, de modo que no seu entendimento a Impugnante faz jus aos créditos por si apropriados, já que os procedimentos por ela adotados estão em estrita obediência ao princípio da não cumulatividade e em consonância com as prescrições da legislação baiana.

A defesa passou em seguida a analisar as questões relacionadas ao custo das mercadorias produzidas objeto das transferências. Consignou a defesa que a ação fiscal pautou-se nos seguintes procedimentos:

- 1) listagem das notas fiscais de entrada de mercadorias recebidas em transferência pela Autuada, referentes ao exercício de 2015;*
- 2) análise das notas fiscais com identificação, dentre outras informações, do valor unitário das mercadorias transferidas e o ICMS incidente na operação;*
- 3) a partir das planilhas que apontavam o custo de produção das unidades localizadas nos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul, disponibilizadas pela própria Impugnante à Fiscalização, identificação do custo unitário de produção das mercadorias objeto da autuação, **tomando como parâmetro o valor relativo ao mês anterior em que ocorreram as transferências;***
- 4) inclusão no valor dos custos unitários dos produtos o ICMS incidente sobre as operações de transferência interestaduais;*
- 5) a partir do custo unitário (com ICMS) da Unidade remetente das mercadorias, cálculo do Imposto que deveria ter incidido na operação, multiplicando o referido custo pela quantidade e alíquota do ICMS e,*
- 6) por fim, cotejamento do imposto destacado na NF com aquele apurado na ação fiscal, quantificando-se a diferença relacionada ao crédito fiscal considerado indevido.*

Disse a defesa que os procedimentos adotados pelo autuante embora pareçam, à primeira vista, consistentes, se encontram, no entanto, revestidos de impropriedade grave, comprometendo o lançamento, vez que o trabalho de levantamento promovido pela fiscalização teria acometido por uma incongruência – consistente no cotejo do preço unitário de transferência com o custo unitário de produção referente ao mês anterior em que foi realizada a operação - que invalidaria totalmente a apuração realizada quanto às supostas diferenças. Isto porque a Impugnante adota a prática de fixar o custo de produção das mercadorias, para efeito de determinação da base de cálculo do ICMS, se reportando aos valores apurados no segundo mês que antecede às operações de transferência, e não com base no custo do mês anterior como o utilizado pelo preposto fiscal.

Destacou mais uma vez 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 Impugnante 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 circunstâncias 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.

Frisou também que as normas contábeis não vedam que as empresas fixem a periodicidade para fechamento de seus custos, sendo perfeitamente razoável a utilização do segundo mês anterior.

Fez citação de decisões proferidas pelo Conselho de Fazenda do Estado da Bahia – CONSEF na linha da tese defensiva, conforme transcrições abaixo:

ACÓRDÃO JJF Nº 0181-04/14

EMENTA: ICMS. [...] 6. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO.

[...]

Voto

[...]

Na infração 04, o sujeito passivo foi acusado de efetuar saídas de produtos em transferências para estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção (anexos, C, C1 e C2).

O autuante achou por bem obedecer à sua interpretação pessoal do art. 56, v, “b” do RICMS/1997, que não faz alusão ao aspecto temporal.

Não lhe assiste razão, pois o fato de um dispositivo regulamentar não se referir ao período que será tomado como parâmetro para efeito de cálculo do custo não significa que o mesmo será o mês corrente, ainda porque isso não está dito na redação do art. 56, v, “b”. Antes de mais nada, deve-se atentar para o princípio da legalidade (art. 150, I, CF/88), em razão do qual ninguém deve ser obrigado a fazer ou não fazer algo não previsto em lei. A interpretação da autoridade fiscal fere tal princípio, porquanto resultante de uma presunção não admitida no direito tributário.

Ressalto a impossibilidade fática de um estabelecimento industrial do porte do impugnante calcular os seus custos no próprio mês em que ocorrem. Aliás, a maioria das sociedades empresárias, conforme muito bem ressaltou, “fecham seus custos de produção nos primeiros dias do mês seguinte ao da própria produção” (até o 7º dia útil).

Outra questão é o fato de a BRASKEM, indústria fornecedora da sua principal matéria prima (eteno), somente emitir a nota fiscal das vendas de um determinado período mensal no 1º dia daquele imediatamente posterior.

Dessarte, no dia 1º de cada período o custo de produção calculado será o correspondente a 2 meses anteriores. A título ilustrativo, no dia 1º de outubro terá fechado o de agosto, uma vez que o de setembro será obtido até 07/10 (planilhas de fls. 708 a 757).

Infração 04 descaracterizada.

(AI n.º 279464.0001/11-8; 4ª Junta de Julgamento Fiscal; Relator Cons. Paulo Danilo Reis Lopes. Sessão realizada em 08/09/2014)

ACÓRDÃO CJF Nº 0299-12/14

EMENTA: ICMS. [...] 3. BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO INFERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO.

[...]

Voto

[...]

Da análise dos autos entendo ter sido acertada a Decisão de piso. [...]

No que se refere à Infração 05, [...] o ponto central se refere à metodologia adotada pelo contribuinte na apuração dos custos de produção para fixação da base de cálculo nas transferências interestaduais.

Segundo restou demonstrado pelo contribuinte, a empresa adota a prática de fixar o custo de produção das mercadorias que fabrica, para efeito de determinação base de cálculo do ICMS, se reportando aos valores apurados no segundo mês que antecede a operação.

Entendeu a JJF que este procedimento é totalmente aceito pelas normas contábeis e 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. Entendo assistir razão aos julgadores de piso.

De fato, o RICMS/BA sequer determina o mês de referência do custo de produção para fixação do preço ou base de cálculo de transferência, apenas 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.

Desta feita, entendo que o procedimento adotado pelo contribuinte não destoa da realidade de sua atividade empresarial, guardando critério razoável.

Outrossim, como bem observado pelo julgador de piso, tal procedimento não acarreta em qualquer prejuízo ao Fisco, isso porque o custo de produção varia de mês a mês, para mais e para menos, sendo que o custo de produção de um determinado mês sempre será utilizado para determinação do preço de transferência das operações que ocorrerão 2 meses depois. De uma maneira bem prática, no acumulado, não haverá qualquer distorção que ocasione prejuízo ao Erário.

Desta forma, entendo que não há o que se modificar quanto à Decisão proferida em relação à Infração 5. (grifos nossos).

(AI n.º 279464.0001/13-4; 2ª Câmara de Julgamento Fiscal; Relator Cons. Daniel Silva Ribeiro. Sessão realizada em 29/09/2014).

Ao finalizar a peça defensiva formulou pedido pela IMPROCEDÊNCIA da exigência fiscal lançada no Auto de Infração, requerendo ainda a realização de diligências fiscais para a constatação dos fatos alegados e análise dos documentos colacionados.

Foi prestada informação fiscal em 14 de fevereiro de 2017, peça que foi apensada às fls. 59 a 65 dos autos.

Inicialmente o autuante frisou que o art. 146, III, “a” da Constituição Federal define que caberá à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária em especial define as bases de cálculo dos tributos discriminados na Constituição, conforme abaixo:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, **bases de cálculo** e contribuintes;

Já o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96, ao definir a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais entre estabelecimento do mesmo titular estatuiu as seguintes regras:

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;

Diante do que está posto no ordenamento jurídico argumenta que o Estado destinatário, no caso – a Bahia - somente poderia suportar o crédito legalmente definido na Lei Complementar 87/96, que é o custo da mercadoria produzida pelo emitente das notas de transferência, devendo realizar o estorno do crédito que exceda os valores legalmente estabelecidos.

Ressaltou ainda que o princípio da não-cumulatividade do ICMS só ocorre dentro do valor de crédito autorizado por lei, porém nunca decorrente de indébito fiscal por parte do remetente.

Que a própria Lei baiana nº 7.014/96, em seu § 8º, inciso II do art. 17, também assim especificou:

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:

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;

No sentido, afirma que a jurisprudência do Conselho de Fazenda Estadual é uníssona sobre o tema:

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0303-12/15 EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS, ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. A base de cálculo a ser adotada nas operações de transferência interestadual de mercadorias do Centro de Distribuição ou da Unidade Fabril para estabelecimentos do mesmo titular, é a prevista nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, por se tratar o remetente de estabelecimento industrial ou de sua extensão, cuja base de cálculo do ICMS deve ser o custo de produção, aqui entendido como a soma da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, pois o Centro de Distribuição é mera extensão do estabelecimento fabril, instituído para aprimorar a logística de distribuição exclusiva dos seus produtos pelo País. Rejeitadas as preliminares de nulidades. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0281-11/15 EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO (NAFTA PETROQUÍMICA). 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. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Não acatadas as preliminares de nulidade da autuação. Rejeitado pedido de realização de diligência ou perícia fiscal-contábil. Processadas as correções dos erros materiais (arredondamentos) na fase de informação fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Indeferido o pedido de realização de diligência e perícia. Rejeitada a preliminar de nulidade. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

Logo, a base de cálculo a ser adotada nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, é a prevista nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, cuja base de cálculo do ICMS deve ser o custo de produção do remetente, compreendendo a soma da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, devendo quaisquer excessos ser objeto de estorno pelo estabelecimento destinatário.

No que concerne a metodologia de apuração utilizado pelo fisco, registrou, de início, ser imperioso registrar que a utilização, para efeito da determinação da base de cálculo do ICMS, de valores de custo de produção do mês anterior, é amplamente utilizada pelo fisco baiano e vem repetidamente sendo aceita pelo Conselho de Fazenda Estadual.

Consignou, ainda, que no período autuado, onde o autuante utilizou a metodologia de apuração tomando-se como comparação o preço do custo unitário de produção referente ao mês anterior, ocorreram 1.700 operações de transferências entres estabelecimentos do mesmo titular com destino ao estabelecimento autuado, e que somente 285 operações foram identificadas com recebimento acima do custo de produção, conforme demonstrativo de entradas acima do custo, conforme provas apensas ao Auto de Infração.

Neste contexto, observou que 1.415 operações ocorreram pelo custo de produção do estabelecimento remetente, sem divergências a serem lançadas, o que por si só afastaria a tese de que o preço de custo utilizado deveria ser o do segundo mês que antecede as operações de transferências.

Para melhor esclarecimento dos fatos realizou novos cálculos, de forma exemplificativa e ilustrativa, em relação às operações interestaduais de transferências recebidas de estabelecimentos pertencentes à empresa autuada, desta vez utilizando como parâmetro os valores dos custos apurados no segundo mês que antecede às operações, conforme Doc. I apenso à peça informativa, em meio magnético.

Do resultado dos cálculos, elaborados apenas para fins explicativos, afirmou ter encontrado divergências nas operações interestaduais de transferências recebidas de estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular acima do custo de produção em 538 operações, no universo de 1.700 operações, que totalizariam o valor de R\$197.609,04.

Que cotejando a apuração supra, com os valores lançados no A.I., pode se verificar de plano que a alegação da Autuada de que: “... *se fosse comparado o preço de transferência com o custo de mercadoria produzida no segundo mês imediatamente anterior, o sr. Fiscal Autuante não teria apurado débito algum...*”, não pode prosperar, tendo em vista que conforme demonstrado, utilizando-se o custo de produção apurado no segundo mês que antecede às operações de transferências, obteve-se uma diferença de ICMS a cobrar bem superior ao valor lançado, num universo maior de operações, já que em ambos os casos foram analisados as mesmas quantidades de operações.

Diante desse quadro entende que os argumentos apresentados na peça de defesa são totalmente inócuos, pois, a utilização de quaisquer das metodologias implica na manutenção de diferenças, sendo que na metodologia apontada na peça impugnativa os valores lançados seriam bem superiores aos valores materializados no Auto de Infração ora impugnado.

Ao concluir peça informativa pede que seja declarada pela instância julgadora a total procedência do Auto de Infração.

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.

Observo 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 imponível, 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº 281082.3000/16-7, lavrado contra BRASKEM S. A.

Representa-se à autoridade fazendária competente – o Sr. Inspetor da IFEP Indústria - para que

determine a renovação da ação fiscal visando corrigir as falhas procedimentais quanto à apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestaduais de produtos industrializados recebidos pelo estabelecimento do contribuinte.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, em 25 de maio de 2017.

ANGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – JULGADOR/RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR