

A. I. Nº - 232884.0010/17-6
AUTUADO - SIEMENS GAMESA ENERGIA RENOVÁVEL LTDA.
AUTUANTES - AGILBERTO MARVILA FERREIRA e EDUARDO TADEU SANTANA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 26/12/2018

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0210-01/18

EMENTA: ICMS. SAÍDAS DE MERCADORIAS. PREÇOS INFERIORES AO CUSTO DE PRODUÇÃO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. Mudança do fulcro da autuação, sendo justificado pelos autuantes que o lançamento de ofício foi na ocorrência de saídas em transferência em valor inferior ao da entrada mais recente da mercadoria. Assim, houve perante ao autuado dificuldade em conduzir sua defesa diante da contradição entre a realidade da infração e a descrição dos fatos e enquadramento legal. Destaca-se ainda, que há erro na indicação de dispositivo legal e na descrição dos fatos, sendo que as mercadorias objeto da autuação não foram submetidas a qualquer processo de industrialização no estabelecimento do autuado, não tendo, conseqüentemente, saídas com preço inferior ao custo de produção. Infração nula. Acolhida a preliminar de nulidade. Auto de Infração **NULO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 29/09/2017, exige ICMS no valor histórico de R\$152.991,57, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/1996, sob a acusação do cometimento da seguinte irregularidade, *in verbis*:

"Efetuou saídas de produtos em transferências para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção, conforme demonstrativo Anexo B, Anexo B-1, e Anexo B-2, referente às sucessivas saídas em transferência de drivers simple card, transformadores Trafo e pallet anchoring system, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte" – 05.02.02, nos meses de janeiro, fevereiro, maio, julho, setembro e outubro de 2013, fevereiro, março, maio e setembro a novembro de 2014.

Enquadramento legal no art. 17, § 8º, II da Lei nº 7.014/1996.

O autuado impugna às fls. 28 a 36, ressaltando primeiramente que promove assessoria técnica na área de energia elétrica (geração, distribuição e instalação industrial), execução e prestação de serviços de engenharia civil, projetos, construção, instalação e montagens de redes de transmissão de energia elétrica, bem como comercialização, importação, exportação e representação de máquinas, peças e equipamentos para geração e cogeração de energia elétrica, telecomunicações, componentes elétricos e eletrônicos.

Segundo alega, não existe respaldo na Lei Complementar nº 87/1996 para o método adotado pelo Fisco.

Em determinados casos, os auditores teriam adotado como referências de “custo médio” entradas posteriores às próprias transferências/saídas objeto da autuação, bem como considerado a reentrada de itens anteriormente remetidos sob a égide de regimes de exportação temporária, que não exprime a base de cálculo a ser observada nas remessas interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Suscita a nulidade do lançamento de ofício, sob o argumento de que os fiscais computaram entradas futuras na apuração do “custo médio”.

Reproduz o art. 13, §4º da Lei Complementar (LC) nº 87/1996, asseverando que as mercadorias não foram submetidas a qualquer processo de industrialização, pelo que resta afastado o inciso II.

Também não é o caso de aplicar o inciso III, porque em se tratando de itens destinados à produção de equipamentos de geração de energia eólica, cujo mercado é específico e restrito, a aferição ali prevista seria impossível de ser adotada.

A seu ver, resta apenas o inciso I, o qual adota como referência do custo de transferência a entrada mais recente do mesmo item. Todavia, entende que a sua aplicação pela Fiscalização não se mostrou regular.

Cita a apuração da diferença concernente à saída de que trata a Nota Fiscal nº 2.886, emitida em 21/01/2013, relativa ao produto de código 'GP091144', DRIVERS SIMPLE CARD, cujo “*custo médio*” apurado pelos autuantes correspondeu à quantia de R\$2.017,29.

Chama atenção para que se observe na aba “B-2” da planilha elaborada pelos auditores que o referido “*custo médio*” de R\$2.017,29 foi calculado com base nas entradas compreendidas entre 01/02/2013 e 28/02/2013. Ao invés de se pautar na entrada mais recente, a metodologia projetou o custo sob o prisma de uma entrada futura, posterior à própria operação de saída considerada. Ou seja, o “*custo médio*” da saída de janeiro de 2013 tomou como referência entrada de fevereiro de 2013.

Ao computar custo futuro, o Fisco desconsiderou os dispêndios efetivamente incorridos para a saída específica. Por exemplo, uma variação cambial posterior repercutiria na formação do preço de uma saída alheia à operação concretamente considerada.

Na sua concepção, o trabalho fiscal é imprestável, por ausência de amparo legal para adoção de custo futuro na projeção do valor da base de cálculo afeta à transferência de itens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Em seguida, afirma ser indevida a consideração do reingresso de itens remetidos ao exterior, por força do regime de exportação temporária, para fins de definição do “*custo médio*”. Volta a citar o inciso I do §4º do artigo 13 da LC nº 87/1996, destacando que a base de cálculo a ser considerada na transferência entre estabelecimentos de mesma titularidade será o “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”.

Não seria qualquer entrada a ser levada em conta sob o prisma do dispositivo acima citado, mas sim aquela que exprima de fato a aquisição da mercadoria, sob pena de se consumir uma nítida distorção.

Destaca ainda que, de acordo com o método adotado pelos autuantes, notadamente em relação ao produto TRAF0 34,5-0,69KV2350KVA60HZ-170ANSI-IEC, considerou-se na apuração do “*custo médio*” as notas fiscais da reimportação concernente ao regime de exportação temporária que permitiu a saída, por tempo determinado, de mercadoria nacional ou nacionalizada, para ser submetida a operação de transformação, elaboração, beneficiamento ou montagem no exterior, e a posterior reimportação, sob a forma do produto resultante, com a suspensão dos tributos.

Apresenta o exemplo do campo de “*Informações Complementares*” da Nota Fiscal nº 310:

Informações Complementares de Interesse do Contribuinte

Descrição

MERCADORIA CONF. DI 13/0097480-1 PRODUTO RESULTANTE DO PROCESSO DE EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA DE BENEFÍCIO PASSIVO Nº 10909.720628/2012-05 E DE 2120.427491-6 DE 03/05/2012. CERT. HABILITAÇÃO DEFERIMENTO Nº 007069.000-6 DEFERIDO CONF. ART 286 - INCISO LII DECRETO 13780/2012 - RICMS.

Ao tomar como referência essa reentrada para fins de apuração do “*custo médio*”, a Fiscalização distorce a definição de “*entrada mais recente*”, o que se dá basicamente em decorrência dos seguintes fatores:

- Consideração indevida do valor adotado no regime de exportação temporária, que não traduz necessariamente os custos incorridos na aquisição do respectivo item. Tratando-se de regime que permite a tributação apenas sobre o valor agregado no exterior, a definição do valor do item que é remetido ao exterior e retorna ao Brasil não necessariamente deve exprimir o preço normal da mercadoria.
- A composição dessa “*entrada mais recente*” por dispêndios alheios àqueles incorridos para a aquisição do respectivo item, albergando, assim, eventuais custos de transformação, a

exemplo dos gastos com mão-de-obra, bem como aqueles incorridos na exportação temporária. Nesse caso, o critério adotado não é aquele previsto no inciso I do §4º do artigo 13 da LC nº 87/1996.

Caberia à Fiscalização obedecer ao comando do inciso I do §4º do artigo 13 da LC nº 87/1996 e considerar as entradas dos itens que efetivamente significam aquisições, e não reentradas consumadas sob a égide do regime de exportação temporária.

Conclui pleiteando o acolhimento das razões defensivas.

Na primeira informação, de fls. 74 a 76, um dos autuantes diz ter verificado – durante os trabalhos de fiscalização –, recolhimento a menor de ICMS nas transferências interestaduais, com bases de cálculo abaixo dos custos de aquisição/produção.

Quanto à alegação de nulidade, pondera que a metodologia utilizada para apuração do preço médio tem fundamento no inciso I do § 8º do artigo 17 da Lei nº 7.014/1996.

No mérito, em referência ao preço médio da mercadoria DRIVERS SIMPLE CARD, acolhe a argumentação defensiva, tendo em vista o fato de ter utilizado o valor da importação realizada no mês de fevereiro de 2013 (R\$2.017,29) na apuração do mês de janeiro de 2013.

A cifra (custo) correta é de R\$ 1.614,86, conforme Nota Fiscal nº 2.676, de 27/11/2012.

Data Emissão	Nota Fiscal	Código CFOP	Mercadoria		Q T	Valor Operação	Base Cálculo	Valor IPI	Ali. %	ICMS Normal	Custo Médio
			Código	Descrição							
27/11/12	2676	3101	GP091144	DRIVERS SIMPLE CARD	1	1.119,99	1.945,61	188,16	17	330,75	1.614,86

Data Emissão	Nota Fiscal	U F	Código CFOP	Mercadoria	Q T	Valor Operação	Base Cálculo	Valor IPI	Ali. %	ICMS Normal	P.Medio ex-ICMS	Custo Médio	Diferença Apurada	B.Cálculo c/ICMS	ICMS a Menor
21/01/13	2886	CE	6152	GP091144	18	19.272,24	19.272,24	2.890,84	4	770,89	1.027,85	1.614,86	587,01	11.006,39	440,26
													ICMS a recolher		440,26

Retificou a exigência do mês de janeiro de 2013.

Em respeito à mercadoria TRAFO 34,5-0,69KV2350KVA60HZ-170ANSI-IEC, não constatou qualquer entrada nos anos anteriores aos auditados, muito menos lançamentos no livro de Registro de Inventário em 31/12/2012 ou em exercícios pretéritos. Logo, a base de cálculo é a das operações relacionadas no demonstrativo “*B-1 NF Custo Entradas, na entrada das mercadorias sob o regime de exportação temporária*”.

Além disso, o defendente não apresentou nenhuma base de tributação (preço de aquisição ou recebimento em transferências de outras unidades) diferente daquela apurada no levantamento fiscal.

À fl. 76, colaciona demonstrativo de revisão, com a alteração do valor exigido, de R\$152.991,57 para R\$152.689,75.

Finaliza requerendo a Procedência Parcial do Auto de Infração.

O autuado se manifesta às fls. 81/84, reiterando os pedidos e os fundamentos da peça defensiva.

Na segunda informação, de fl. 92 (verso), o auditor diz não ter nada a acrescentar e encaminha os autos ao CONSEF.

VOTO VENCIDO

Não possuem amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento administrativo, pois a Fiscalização, apesar de não ter indicado com correção a fundamentação de fato e de direito no corpo da peça inicial, apresentou os documentos e demonstrativos, com seus dados, anexos, informações e cálculos.

De fato, tanto na descrição das ocorrências quanto no enquadramento legal (art. 13, §4º, II da LC nº 87/1996), está dito que se trata de “*saídas de produtos em transferências para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção*”, quando os levantamentos e demais peças estão a indicar que as apurações foram efetuadas com base nas entradas mais recentes (art. 13, §4º, I da LC nº 87/1996), e não nos custos de produção.

Tal estado de coisas, foi perfeitamente compreendido pelo impugnante, tanto que chamou

atenção para que se observasse na aba “B-2” da planilha, elaborada pelos auditores que o “*custo médio*” de R\$2.017,29, foi calculado com base nas entradas compreendidas entre 01/02/2013 e 28/02/2013. Ao invés de se pautar na entrada mais recente, que a seu ver seria a correta, a metodologia projetou o que chamou de “*custo*” sob o prisma de uma entrada futura, posterior à própria operação de saída considerada, argumentação acolhida na informação fiscal, da qual resultou a pertinente revisão.

Portanto, inexistiu violação ao Princípio do Devido Processo Legal ou a quaisquer outros de Direito Constitucional, Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal (art. 2º do RPAF-BA/1999), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório.

Importa ressaltar, que não há nulidade sem prejuízo, e que as indigitadas falhas não causaram óbices para que o defendente compreendesse o teor da imputação.

Prova disso é que o autuado também se insurgiu contra o fato de os auditores terem considerado a reentrada de item anteriormente remetido, sob a égide de regime de exportação temporária, que não exprime a base de cálculo a ser observada nas remessas interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (produto de código TRAF0 34,5-0,69KV2350KVA60HZ-170ANSI-IEC).

Sustentou ser indevida a consideração do reingresso de itens remetidos ao exterior, por força do regime de exportação temporária, para fins de definição do “*custo médio*”. Citou o inciso I, do §4º, do artigo 13 da LC nº 87/1996, destacando que a base de cálculo a ser considerada na transferência entre estabelecimentos de mesma titularidade será o “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”, para alegar que não seria qualquer entrada a ser levada em conta sob o prisma do dispositivo citado, mas sim aquela que exprima de fato a aquisição da mercadoria, sob pena de se consumir uma nítida distorção.

Ou seja, os erros de descrição e de enquadramento não causaram prejuízos ao defendente, pois este compreendeu perfeitamente a natureza da acusação, tendo exercido de forma plena o direito de defesa e do contraditório.

Não há que se levar o Processo Administrativo Fiscal – que é regido pela formalidade moderada (ou até mesmo pela informalidade) -, a um patamar de rigor procedimental tal que reste não observado o interesse público primário de recolher ao Erário o que é efetivamente devido pelos particulares, em prejuízo das necessidades primárias da sociedade.

Com isso, não deixo de reconhecer a importância da correta motivação do ato administrativo, que existe exatamente para que não sejam agredidos os direitos de defesa e do contraditório dos administrados, os quais não foram atingidos neste Auto de Infração.

O Princípio da Motivação determina que a Administração deve justificar os seus atos, apresentando as razões que a fizeram decidir sobre os fatos com a observância da legalidade governamental. Os atos administrativos precisam ser motivados, com a especificação das razões de direito que levaram os agentes a proceder deste ou daquele modo.

Poder-se-ia até mesmo supor que com os referidos equívocos, os auditores não observaram o sobredito princípio (da Motivação). Ainda que se admita verdadeira tal assertiva, seria o caso de levar a efeito uma ponderação de princípios para determinar qual dentre os colidentes deve ser aplicado (o da Motivação ou o da Indisponibilidade do Interesse Público de recolher ao Erário o que é efetivamente devido pelos particulares).

Os conflitos entre regras podem ser solucionados a partir da visualização da validade, excluindo-se para tanto, a norma reputada como inválida. *A priori*, na hipótese de colisão entre duas regras, a resolução ocorrerá a partir da introdução de uma “*cláusula de exceção*”. Não sendo possível tal disposição, pelo menos uma das regras em antinomia será tida como inválida, devendo, portanto, ser excluída do ordenamento jurídico.

As confrontações entre princípios devem ser solucionadas a partir da submissão / cessão pontual de um princípio em relação a outro, em que o princípio cedente – no caso específico e somente naquele caso -, tem peso menor do que o princípio precedente. Por esse viés, não se analisa a dimensão de validade dos princípios. Esses são válidos e intocáveis, sendo casualmente

afastados devido ao cotejo de interesses exigido na situação concreta.

Nesse sentido, observa-se que ao se determinar uma prioridade clara acerca da utilização de um princípio, aquele recusado continua a fazer parte do ordenamento jurídico. Esse fenômeno de afastamento momentâneo da aplicação de um princípio, ao caso concreto, é a chamada ponderação.

Na situação em enfoque, o referido fenômeno não pode levar a outra conclusão que não seja a de que prevalece o Interesse Público, inclusive porque a Motivação existe para proteger a ampla defesa e o contraditório, que, digo mais uma vez, restaram intocados no lançamento de ofício objurgado.

Voto pela rejeição da preliminar de nulidade.

VOTO VENCEDOR

Divirjo do entendimento do relator quanto à rejeição da preliminar de nulidade. Constatado que assiste razão ao impugnante quando afirma que as mercadorias não foram submetidas a qualquer processo de industrialização.

Na descrição da infração consta que o autuado efetuou saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra Unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, *com preço inferior ao custo de produção*. O enquadramento legal está em sintonia com a descrição dos fatos, sendo indicado o inciso II, do § 8º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96, conforme a seguir:

§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação 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;

Entretanto, nos demonstrativos de débito e na informação fiscal, os autuantes mudaram o fulcro da autuação, passando a justificar o lançamento de ofício na ocorrência de saídas em transferência em valor inferior ao da entrada mais recente da mercadoria, com base no inciso I, do § 8º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96.

Não há como se admitir que inexistiu dificuldade para o autuado em conduzir a sua defesa diante da contradição entre a realidade da infração e a descrição dos fatos e enquadramento legal. Destaco que não estamos diante de simples erro na indicação de dispositivo legal, mas de erro também na descrição dos fatos. As mercadorias objeto da autuação não foram submetidas a qualquer processo de industrialização no estabelecimento do autuado. Não havendo, portanto, que se falar em saídas com preço inferior ao custo de produção.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **232884.0010/17-6**, lavrado contra **SIEMENS GAMESA ENERGIA RENOVÁVEL LTDA**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, I, “a” do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/2018.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de dezembro de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR/VOTO VENCIDO

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR/VOTO VENCEDOR