

A. I. Nº 206891.0049/12-2
AUTUADO BRASKEM S.A.
AUTUANTES MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO
FRANCISCO DE ASSIS BELITARDO E EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM DAT METRO/IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO- INTERNET – 27/03/2023

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0026-01/23-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. RECEBIMENTO DE PRODUTOS POR TRANSFERÊNCIA DE ESTABELECIMENTO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, COM PREÇO SUPERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Diligências solicitadas por esta Junta de Julgamento Fiscal, realizadas pela ASTEC/CONSEF e Auditor Fiscal estranho ao feito, culminaram com o refazimento dos cálculos e redução do valor do débito. Excluídos os valores exigidos alcançados pela decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário (art.150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Infração parcialmente procedente. Não acolhida a preliminar de nulidade arguida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 06/12/2012, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$ 5.655.005,31, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Infração 01 – 01.02.33 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos.*

Consta adicionalmente no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração o registro de que o trabalho fiscal diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO (CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA) nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS envolvendo PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (em outras unidades da Federação) que foram FABRICADOS EXCLUSIVAMENTE PELA EMPRESA (DICLORETANO BRUTO) e posteriormente transferidos para a Filial localizada neste Estado.

A Lei Complementar no 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II.

Isso posto, os gastos, por exemplo, com “manutenção”, “depreciação”, “material de limpeza” e “energia elétrica”, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal,

implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Finalmente, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, do período de janeiro a dezembro de 2007, janeiro a dezembro de 2008, que o fez tanto em meio físico, quanto em meio eletrônico, onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto.

Assim sendo, foram excluídas para a definição da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96, “Energia”, “Materiais de Manutenção”, “Químicos”, “Aditivos”, “Combustíveis”, “Utilidades”, “Demanda”, “Serviços Variáveis (tratamento de efluentes, serviços de transmissão de energia elétrica)”, “GGF – Gasto Geral de Fabricação”, “Depreciação”, “Logística” e “Ágio”, por não serem parte integrante de MATÉRIA-PRIMA, MÃO-DE-OBRA, MATERIAL SECUNDÁRIO, nem de ACONDICIONAMENTO.

Para a correção dessa situação, foram elaborados demonstrativos, tanto de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO TRANSFERÊNCIA – FÁBRICAS - Produção do Estabelecimento – 2007 a 2008” quanto “Demonstrativo do Preço Unitário com expurgos cfe LC 87/96 – DCEBRUT, DICLORETANO BRUTO – 2007 A 2008”, em meio físico e em meio eletrônico, conforme fls. indicadas no índice.

Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2007, janeiro a dezembro de 2008.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls.178 a 209). Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Argui a decadência dos créditos tributários relativos às competências de janeiro a novembro de 2007, nos termos do art. 156, V, do CTN, à época da ciência da autuação.

Consigna que o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, pois compete ao contribuinte apurar e recolher o valor que entende devido, submetendo o procedimento por ele adotado ao crivo da administração fazendária, assim sendo, o prazo decadencial a que está sujeito o citado tributo é aquele previsto no art. 150, § 4º do CTN, cuja redação reproduz.

Alega que os procedimentos realizados pela empresa para apuração e pagamento do ICMS relativo ao período de janeiro a novembro de 2007 já haviam sido homologados quando da sua ciência acerca da autuação, portanto o direito do Fisco de constituir os créditos tributários relativos ao citado período já estava fulminado pela decadência.

Conclusivamente, requer que seja reconhecida a extinção dos créditos tributários relativos ao período de janeiro a novembro/2007, em razão da sua decadência, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, c/c 156, V do CTN.

Consigna que para fins de apuração do ICMS devido nas transferências interestaduais entre seus estabelecimentos, sempre tomou como ponto de partida os relatórios de custo do sistema SAP nas quais os gastos incorridos na produção de seus produtos estão dispostos nas rubricas “Custos Variáveis”, “Custos Fixos”, “Depreciação” e “Logística”.

Diz que em sintonia com o quanto disposto no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar n. 87/1996, ao calcular o ICMS devido nas citadas operações, sempre incluiu na base de cálculo do imposto o total dos custos fixos e variáveis, procedimento que jamais foi contestado pelo Estado da Bahia.

Frisa que não olvida que o conceito de custo da mercadoria produzida previsto na LC 87/96 para as transferências interestaduais originadas de estabelecimentos industriais é interpretado de forma diversa pelos Estados brasileiros.

Observa que o Estado de Minas Gerais, por exemplo, ao explicitar o que deve ser compreendido como custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, inclui as despesas de depreciação ou de locação de máquinas e equipamentos na base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias, enquadrando-as na categoria “mão de obra tecnológica”, conforme transcrição que apresenta.

Acrescenta que o Estado de São Paulo, por seu turno, por meio da decisão normativa CAT (Coordenador da Administração Tributária) n. 05/2005, ao analisar o alcance do termo custo da mercadoria produzida previsto no inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96, entendeu que a referência a custo da matéria-prima, mão de obra, material secundário e acondicionamento seria meramente exemplificativa e não taxativa, devendo o contribuinte considerar nas transferências interestaduais todo o custo da produção, de acordo com os princípios contábeis e estrutura de custos de cada organização. Reproduz referida decisão.

Ressalta que muito embora não exista um parecer do Estado da Bahia acerca dos critérios a serem adotados para fins de apuração do ICMS devido nas transferências interestaduais, sempre esteve convicto de que a inclusão do total de custos fixos e variáveis na base de cálculo do imposto estava em sintonia com o entendimento deste Estado sobre o tema.

Explica que isso porque, nas diversas fiscalizações sofridas que tiveram por objeto a apuração do ICMS nas transferências interestaduais, sempre apresentou os relatórios do SAP nos quais os custos estão apresentados nas rubricas: “Custos Variáveis”, “Custos Fixos”, “Depreciação” e “Logística”, sem que jamais tenha sido requerida a abertura das citadas rubricas para que fossem expurgados dos “Custos Fixos” ou “Custos Variáveis” quaisquer elementos ali inseridos.

Acrescenta que até o final do ano passado, o próprio Estado, nos autos de infração lavrados contra a empresa, sempre apurou o ICMS devido nas transferências interestaduais a partir da inclusão, na sua base de cálculo, da totalidade das rubricas “Custos Fixos” e “Custos Variáveis” dos relatórios do SAP.

Alega que a inovação da postura adotada pelo Fisco no lançamento em apreço acabou por implicar na adoção de critérios divergentes para uma mesma situação fático-jurídica, pois, na tentativa de negar o direito integral aos créditos decorrentes das entradas (transferências originadas de outra unidade federativa) o preposto fazendário exigiu o detalhamento das rubricas apresentadas nas fichas de custo, ao passo em que, em outros autos de infração lavrados contra a empresa que tiveram por objeto a apuração das saídas em transferências para outros Estados, o Fisco convalidou a inclusão do total dos “Custos Fixos” e “Custos Variáveis” na base de cálculo do imposto, sem deles expurgar qualquer valor.

Afirma que ao prevalecer o critério adotado na autuação vergastada, e levando em conta os critérios que vinham sendo adotados nas fiscalizações promovidas pelo Estado da Bahia, estar-se-á impondo à empresa uma situação que atenta contra o princípio da segurança jurídica, na medida em que seus créditos são calculados com base no conceito restritivo de custo de produção, enquanto seus débitos serão exigidos com esteio na interpretação extensiva dos custos. Salienta que longe de se configurarem meras assertivas, traz à baila o entendimento adotado pelo Fisco da Bahia no item 9 do Auto de Infração nº 271330.0002/10-3, lavrado contra o estabelecimento matriz da empresa (doc. 03).

Aduz que conforme se verifica do Anexo IX da peça acusatória, o custo de produção fixado pela autoridade fazendária corresponde ao TOTAL DOS CUSTOS VARIÁVEIS E FIXOS, não tendo sido realizada qualquer exclusão dessas rubricas para apuração da base de cálculo das transferências para fins de exigência do ICMS nas saídas de produtos em transferências para estabelecimentos situados em outros Estados.

Afirma que o Fisco trilhou o mesmo procedimento acima mencionado na exigência perpetrada por meio do item 04 - Anexos D-1, D-2 e D-3 - do Auto de Infração nº 281076.0012/09-0, considerando como custo de produção a totalidade dos Custos Fixos e Variáveis. (doc. 04).

Diz que não se mostra razoável que, para as saídas, o Fisco considere como base de cálculo o total dos custos fixos e variáveis de produção, sem realizar qualquer exclusão, tal como ocorrido na hipótese acima mencionada; enquanto, para as entradas, realize glosas indevidas dos gastos incorridos na fabricação dos bens transferidos, custos estes inseridos nas rubricas “Custos Fixos” e “Custos Variáveis”, sob o pretexto de aplicar a jurisprudência emanada dos Tribunais

Superiores.

Pontua que coexistem, portanto, dois critérios jurídicos conflitantes entre si e, portanto, inconciliáveis, envolvendo as mesmas partes – Braskem e Estado da Bahia.

Ressalta que tais interpretações do conceito de custo de fabricação – restritiva e extensiva – são eleitas pelo mesmo órgão fiscalizador a depender da perspectiva, ou seja, créditos nas entradas e débitos na saída, sempre em prejuízo do contribuinte.

Apresenta a título de exemplo, os gastos com energia elétrica, que estão inseridos na rubrica *Mat. Pr./PA/Out. Mat.* do relatório do SAP, que foram expurgados da base de cálculo do imposto nas entradas objeto da autuação, mas, por outro lado, foram consideradas na apuração da base de cálculo das saídas em transferência abarcadas no item 9 do Auto de Infração nº 271330.0002/10-3, na medida em que a integralidade da rubrica *Custos Variáveis*, dentro da qual está inserida a rubrica *Mat. Pr./PA/Out. Mat.*, foi considerada na determinação do custo.

Alega que se verifica que a empresa se vê diante do seguinte impasse: se considerar no custo de produção todos os gastos incorridos na fabricação dos produtos transferidos, correrá o risco de ter seus créditos glosados; se, ao revés, adotar os mesmos critérios fixados no presente lançamento, estará ameaçada de o Fisco considerar que suas saídas em transferências foram realizadas com valor abaixo do custo, e, conseqüentemente, lhe será exigido o imposto recolhido a menor.

Assevera que o critério de que partiu o autuante ao promover a lavratura do presente Auto de Infração lhe causou surpresa que, a despeito de reconhecer a divergência entre as interpretações conferidas pelos Estados ao comando do inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96, sempre confiou que o procedimento por ela adotado se coadunava com a posição do Estado da Bahia.

Salienta que permitir que órgão fazendário altere, discricionariamente, critérios jurídicos de interpretação da norma, em função da análise dos créditos ou débitos do imposto, atenta contra os princípios da segurança jurídica, boa-fé objetiva e da confiança nos atos da administração, o que deve ser rechaçado. Diz que sobre o tema, elucidativas são as lições do Prof. Nuno Sá Gomes, cujo teor reproduz.

Sustenta que desse modo, não restam dúvidas quanto ao cenário de instabilidade que permeia a autuação, e muito menos quanto ao desrespeito aos princípios constitucionais da segurança jurídica, boa-fé objetiva e confiança nos atos da administração ao se convalidar a mudança de critério adotado na apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais adotado na peça fiscal rechaçada.

Conclusivamente, diz que nesse contexto, em observância ao primado da segurança jurídica, é imperioso que se reconheça a improcedência das glosas perpetradas na presente autuação, sendo convalidada a inclusão do total dos “Custos Fixos” e “Custos Variáveis” na base de cálculo do ICMS para fins de quantificação do crédito apropriado pela Impugnante nas operações autuadas, em observância ao procedimento sempre adotado pelo Fisco Baiano quanto ao tema.

Reporta-se sobre a imprestabilidade da Jurisprudência Judicial descrita na peça acusatória para dar amparo à autuação.

Observa que os Estados da Federação não têm a mesma posição em relação aos gastos que integram o custo de produção para fins de apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências estaduais, em conformidade com o disposto no inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96.

Frisa que ao lavrar o presente Auto de Infração e defender a glosa de gastos que, no seu entender, não se enquadram no conceito de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra ou acondicionamento, da base de cálculo do imposto incidente nas transferências oriundas de Alagoas, em descompasso com o procedimento até então adotado pelo Estado da Bahia, o Fisco ampara o seu entendimento em jurisprudência emanada do Superior Tribunal de Justiça – STJ e

Supremo Tribunal Federal – STF.

Afirma que a referida jurisprudência não dá suporte ao procedimento adotado pelo Fisco que, injustificadamente, expurgou da base de cálculo do ICMS custos essenciais à produção do dicloretano bruto e sobre os quais incide o imposto nas transferências interestaduais, nos termos da Lei Complementar n. 87/1996. Acrescenta que a jurisprudência sequer analisa os elementos que devem compor a base de cálculo do imposto na situação prevista no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei n. 87/1996.

Discorre sobre os citados julgados. Afirma que a partir da leitura dos citados julgados, é possível verificar, com clareza, que a jurisprudência do STJ não dá suporte às glosas perpetradas pela Fiscalização. Diz que em verdade, não há decisão do citado Tribunal que debata acerca dos elementos que devem compor a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais realizadas por estabelecimentos industriais. Acrescenta que do mesmo modo, não há jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF que ampare o presente Auto de Infração, conforme sustenta o Fisco.

Ressalta que a decisão citada na peça acusatória em que supostamente estaria firmada a opinião do STF sobre o tema data de 1977; ou seja, é anterior à LC 87/1996. Diz que o citado julgado versa sobre o estorno do crédito fiscal relativo às matérias primas empregadas na produção de bens destinados ao exterior, e não sobre a hipótese em debate nos presentes autos. Ou seja, contrariamente ao quanto firmado no presente Auto de infração, não há posição dos Tribunais Superiores acerca dos elementos que devem compor o custo de produção de que trata o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96.

Alega que diante disso, os contribuintes que possuem estabelecimentos em mais de um Estado – como é o seu caso, ficam sujeitos a autuações fiscais caso adotem, no Estado de origem, base de cálculo para apuração do ICMS divergente daquela adotada no Estado de destino.

Assevera que é imperioso que o STJ se posicione sobre tal situação, de modo a evitar situações como a descrita acima, e mesmo para evitar que um mesmo Estado aplique critérios diferentes na apuração dos créditos de ICMS decorrentes dos recebimentos em transferências interestaduais, e dos débitos do imposto nas saídas em transferência para outros Estados, como ocorrido com o Estado da Bahia.

Conclusivamente, diz que na carência de um posicionamento do STJ sobre o tema, confia que esta JJF irá rechaçar a adoção de critérios distintos pelo mesmo Estado, julgando improcedente a glosa de custos promovida pela autuação guerreada para fins de quantificação dos créditos de ICMS apropriados nas entradas, os quais sempre foram considerados pelo Estado da Bahia ao apurar os débitos de ICMS nas saídas.

Reporta-se sobre a reapuração da base de cálculo do ICMS nas operações objeto da autuação.

A) Das fichas de custo utilizadas pela Fiscalização como ponto de partida para apuração da base de cálculo do ICMS – Distorção apresentada.

Consigna que no curso da Fiscalização que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, o autuante solicitou que a empresa apresentasse a composição dos custos mensais do dicloretano bruto - DCEBRUT, tendo sido apresentadas as fichas de custos do sistema SAP, nas quais são apontados, por tonelada do citado produto, os gastos incorridos com “custos variáveis”, “custos fixos”, “depreciação” e “logística”, as quais sempre foram apresentadas ao Fisco nas fiscalizações que tem por objeto a apuração do imposto nas transferências interestaduais.

Salienta que o autuante lhe solicitou que procedesse à abertura dos elementos integrantes das rubricas trazidas no citado relatório, tendo sido apresentadas à Fiscalização, em atendimento ao quanto solicitado, a abertura máxima proporcionada pelo sistema SAP da referida ficha de custo.

Assinala que nas citadas fichas, os custos com a produção do dicloretano bruto são apresentados nas seguintes rubricas: *Mat. Pr/PA/Out.Mat.*; *Químicos*; *Catalisadores*; *Aditivos*; *Combustíveis*;

Utilidades; Demanda; Serviços Variáveis; Embalagens; Mão Obra Direta; Mão de Obra Indireta; Gasto Geral Fabricação; Depreciação; Logística; Ágio, rubricas estas que estão inseridas naquelas quatro iniciais - *Custos Variáveis, Custos Fixos, Depreciação e Logística*.

Diz que de posse de tais fichas, o autuante passou a solicitar esclarecimentos acerca dos elementos que integram algumas das rubricas nela dispostas, os quais foram devidamente respondidos pela empresa.

Pontua que em 18/12/2012, foi cientificado do presente Auto de Infração, por meio do qual o autuante, partindo das fichas de composição de custos do SAP com a abertura máxima, promoveu a glosa dos custos integrantes de diversas rubricas ali previstas, por entender que os gastos ali inseridos não se encartam nos conceitos de matérias-primas, materiais secundários, mão de obra ou acondicionamento, os quais teriam sido taxativamente eleitos pelo legislador para compor a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais.

Diz que ao tomar ciência do Auto de Infração e verificar o procedimento adotado pela Fiscalização, percebeu que, para os fins pretendidos pela fiscalização, as fichas de custo apresentadas no curso do procedimento fiscalizatório não se mostraram adequadas à demonstração precisa dos elementos insertos nas rubricas ali apresentadas (Mat. Pr/PA/Out.Mat.; Químicos; Catalisadores; Aditivos; Combustíveis; Utilidades; Demanda; Serviços Variáveis; Embalagens; Mão Obra Direta; Mão de Obra Indireta; Gasto Geral Fabricação; Depreciação; Logística; Ágio) inerentes à produção do dicloreto bruto de forma isolada e, portanto, são imprestáveis para servir de ponto de partida para aplicação do critério adotado pela fiscalização.

Explica que a ficha detalhada de custo emitida pelo SAP e utilizada pela fiscalização, em vez de de inserir apenas na rubrica “Mat. Pr/PA/Out.Mat.” o custo integral das matérias-primas do DCE-Brut que são produzidas internamente, acaba por diluir esse custo entre a rubrica “Mat. Pr/PA/Out.Mat.” e as rubricas “Químicos”, “Catalisadores”, “Aditivos”, “Combustíveis”, “Utilidades”, e assim por diante. Ou seja, embora os gastos incorridos na produção de determinado bem utilizado como insumo na fabricação do dicloreto bruto devessem ser considerados como matéria-prima em relação ao DCEBRUT, conforme ocorreria caso este produto fosse adquirido de terceiro, e não produzido pela própria Braskem, nas fichas de custo apresentadas à Fiscalização e com base nas quais foram realizadas as glosas, tais custos estão pulverizados entre as rubricas que compõem a referida ficha.

Observa que entre os diversos produtos produzidos pela empresa estão o cloro e o eteno, que se constituem em matéria prima para produção do DCEBRUT.

Aduz que nas fichas de custo de que partiu o autuante para promover a glosa das rubricas que, no seu entender, não compõem a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, os valores correspondente ao cloro e ao eteno não estão totalmente inseridos na rubrica *Mat. Pr/PA/Out.Mat.*, como supôs o autuante.

Afirma que os gastos incorridos na produção do cloro e do eteno, empregados na produção do dicloreto estão distribuídos entre as diversas rubricas constantes na ficha de custo deste último.

Apresenta o seguinte exemplo: os químicos utilizados na produção do eteno não estão insertos na rubrica *Mat. Pr/PA/Out.Mat.* da ficha de custos do dicloreto bruto, e sim, na rubrica *Químicos* da mesma ficha.

Diz que tal critério apresentado pelo SAP, reitera, atende aos controles gerenciais e contábeis da empresa

Consigna que para fins gerenciais a empresa visualiza, por meio do relatório detalhado, não só o custo dos “Químicos”, “Catalisadores”, “Aditivos”, “Combustíveis”, “Utilidades”, incorridos diretamente no processo produtivo do DCE-Brut, mas também os custos dos “Químicos”, “Catalisadores”, “Aditivos”, “Combustíveis”, “Utilidades” incorridos na produção das matérias-primas produzidas pela própria Braskem, a exemplo do Eteno e Cloro.

Alega que desse modo, o custo integral das matérias-primas do DCE-Brut que são produzidas pela Braskem não está alocado exclusivamente na rubrica “Mat. Pr/PA/Out.Mat.” do relatório detalhado do SAP, mas sim diluído entre esta rubrica e as mais específicas listadas no citado relatório (Químicos; Catalisadores; Aditivos; Combustíveis; Utilidades; Demanda; Serviços Variáveis; Embalagens; Mão Obra Direta; Mão de Obra Indireta; Gasto Geral Fabricação; Depreciação; Logística; Ágio).

Salienta que essa forma de apresentação do relatório detalhado de custo emitido pelo SAP não traz nenhuma distorção para a empresa, uma vez que, para fins de apuração da base de cálculo das transferências interestaduais, adota a soma dos custos fixos e variáveis, sem excluir rubricas como Químicos, Utilidades, etc. Diz que também nunca apresentou qualquer distorção em outras fiscalizações, uma vez que, como visto, a totalidade dos custos fixos e variáveis era utilizada para formação da base de cálculo do ICMS nas saídas em transferência originadas da Bahia.

Observa que a distorção surge, contudo, quando a fiscalização que deu origem à autuação, adota para fins de composição da base de cálculo nas transferências de DCE-Brut oriundas de Alagoas, a rubrica “Mat. Pr/PA/Out.Mat.”, mas glosa por completo diversas outras rubricas do relatório.

Ressalta que ao selecionar a referida rubrica, o autuante certamente pretendeu incluir na base de cálculo das transferências a matéria-prima consumida no processo produtivo do DCE-Brut. Acrescenta que ao excluir “Químicos”, por exemplo, partiu a Fiscalização do entendimento de que os químicos utilizados no processo produtivo do DCE-Brut não se enquadram no conceito de matéria-prima ou material secundário.

Alega que o autuante, ao assim proceder, não estava ciente de que parte do custo da matéria-prima do DCE-Brut estava inserida na rubrica “Químicos”, por exemplo, e, como tal, acabou sendo inadvertidamente excluída da base de cálculo do ICMS apurada no Auto de Infração.

Afirma que o custo com os químicos utilizados no processo produtivo do Eteno, por exemplo, é, para o DCE-Brut, matéria-prima, devendo, portanto, ser computada na base de cálculo das transferências interestaduais.

Diz que de fato, se o Eteno, por exemplo, em vez de ter sido produzido na própria Braskem, tivesse sido adquirido de terceiros, a totalidade do seu custo de aquisição estaria inserido na rubrica “Mat. Pr/PA/Out.Mat.” e, como tal, teria sido computada pela Fiscalização.

Alega que apenas pelo fato de o relatório detalhado do SAP diluir o custo do Eteno produzido internamente entre as rubricas “Mat. Pr/PA/Out.Mat.” e as demais, a base de cálculo do ICMS apurada pela Fiscalização acabou distorcida, desconsiderando parte relevante do custo efetivo de matéria-prima do DCE-Brut.

Frisa que nesse aspecto, esclarece que ao ser intimado a promover a abertura das rubricas listadas nos controles de custo do SAP, não tinha como antever qual seria o procedimento adotado pelo autuante, não o tendo alertado e nem mesmo atentado para a distorção que a utilização de tais fichas acabaria por causar.

Assinala que apenas após a ciência da autuação e consequente verificação dos critérios adotados na apuração do ICMS pelo autuante, constatou a distorção que acabou sendo causada com a utilização dos citados relatórios detalhados do SAP.

Salienta que ciente de tal distorção, e com vistas a se defender da autuação buscou controles internos que permitissem verificar os elementos aplicados na produção do DCEBRUT em formato que sirva para a apuração da base de cálculo, na forma pretendida pela Fiscalização; tendo identificado as fichas mensais de produção do citado produto, denominadas *Análise do Preço do Material*, as quais apontam, individualmente, todos os elementos que integram o custo de produção do dicloretano bruto, e seus respectivos valores (doc. 05).

Observa que por se tratar de relatório de produção, os custos não estão classificados em rubricas como “matéria-prima”, “utilidades”, “químicos”, mas sim identificados por tipo de produto ou

gasto incorrido na produção do DCE-Brut. Diz que partindo dessa ficha, é possível identificar o custo individualizado de cada insumo, evitando a distorção que decorreu da glosa de rubricas da ficha SAP.

Registra que os custos com eteno e cloro, principais matérias-primas utilizadas na produção do DCEBRUT, nos relatórios de produção colacionados à Defesa, representam mais de 90% (noventa por cento) do total do custo de produção do DCEBRUT.

Acrescenta que nas fichas do SAP, por sua vez, o total de custos da rubrica *Mat. Pr/PA/Out.Mat.* varia de 60% (sessenta por cento) a 70% (setenta por cento) do custo do DCEBRUT, pois, nestas últimas, os custos do eteno e cloro, além de estarem na rubrica *Mat. Pr/PA/Out.Mat.*, estão também distribuídos entre as demais rubricas ali apresentadas.

Pontua que há uma pequena diferença entre os custos do relatório do SAP apresentados anteriormente e aqueles apontados nos Relatórios da Produção que apresenta, o que se deve ao fato de que o primeiro (relatório do SAP) aponta o custo médio do DCEBRUT, carregado pelo custo do produto em estoque no mês anterior, ao passo que o Relatório de Produção traz o custo do próprio mês.

Diz que feitos estes esclarecimentos, e demonstrada a imprestabilidade dos relatórios mensais de custo do SAP para amparar o procedimento adotado na apuração do imposto exigido na peça acusatória fiscal, em razão da distorção ocasionada pelos critérios de apresentação de custos dos citados relatórios, traz à apreciação deste CONSEF os relatórios de custo da Produção, os quais podem ser utilizados, sem gerar distorções, na apuração dos créditos de ICMS nas operações objeto da autuação.

Em face ao exposto, pugna que esta JJF determine a realização de diligência para que haja reapuração do ICMS nas transferências de DCEBRUT, desta vez tomando-se como ponto de partida os Relatórios da Produção, que apresentam os custos de cada elemento que participa do processo produtivo do citado produto.

Ressalta que com vistas a facilitar a compreensão dessa Junta de Julgamento Fiscal acerca dos argumentos acima dispostos, reproduziu, de maneira didática e em formato Excel, as fichas *Análise do Preço do Material* (Relatórios de Produção) de todos os meses que serviram de base para a determinação dos custos de produção aplicáveis às transferências de DCEBRUT compreendidas no lançamento em questão (doc. 06).

Observa que referidos demonstrativos, cujos dados foram fielmente extraídos da precitada ficha *Análise do Preço do Material*, ilustram a forma de composição do custo por tonelada do DCEBRUT, conforme se verifica do quadro sintético que reproduz, referente ao mês de março de 2007, cuja composição é apresentada no demonstrativo anexado (doc. 07):

MARÇO/2007

Quantidade fabricada (Kg)	Custo total (R\$)	Preço p/ tonelada (R\$)	Depreciação	Custo por quilograma (R\$)	Custo com ICMS (R\$)
39.613.082	33.187.670,53	837,80	21,2991	0,8165	0,927

Explica que para fabricar 39.613.082 Kg de DCEBRUT, no mês de março de 2007, a empresa incorreu num custo de R\$ 33.187.670,53, correspondente ao somatório dos valores dos elementos empregados na produção do dicloretano bruto listados no relatório de produção.

Acrescenta que se partindo do preço por tonelada - R\$ 837,80, exclui do referido montante a parcela correspondente à depreciação - R\$ 21,2991 – e embute o ICMS para, enfim, determinar a base de cálculo nas transferências interestaduais. Diz que desse modo, no caso das transferências realizadas no mês de abril de 2007, o preço unitário (Kg) a ser aplicado para essas operações

deveria ser de R\$ 0,927, e não o valor de R\$ 0,68, equivocadamente apurado pela Fiscalização por ter partido de dados inapropriados para os fins a que foram utilizados.

Aduz que dessa forma, sendo certo que as fichas de custo de que partiu o autuante não apontam, nas rubricas ali previstas, a composição de custos do dicloretano na forma pretendida pela Fiscalização, ou seja, isolando em uma só rubrica os custos de matéria-prima, pugna para que se proceda à reapuração da base de cálculo do ICMS incidente nas transferências objeto da autuação, com base nas fichas que colaciona à Defesa (doc. 05).

Conclusivamente, consigna que ao promover a citada reapuração, pugna para que sejam considerados os custos de todos os elementos integrantes do citado relatório, os quais se coadunam no conceito de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra ou acondicionamento, como passa a discorrer a seguir.

Reporta-se sobre a definição e alcance do que se entende por “MATÉRIA-PRIMA”, “MATERIAL SECUNDÁRIO”, “MÃO-DE-OBRA” E “ACONDICIONAMENTO” E DO ENQUADRAMENTO DOS ELEMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO DO DICLORETANO BRUTO (GLOSADOS PELA FISCALIZAÇÃO) EM TAIS CONCEITOS.

Diz que conforme ressaltado à exaustão, as fichas de custo de que partiu o autuante para cálculo do ICMS que entende devido nas transferências do DCEBRUT não retratam os valores integrantes de cada uma das rubricas ali apresentadas, já que os custos de produção com os insumos das matérias-primas estão distribuídos entre as referidas rubricas, e não integralmente inseridos no rubrica *Mat. Pr/PA/Out.Mat.*

Afirma que mesmo desconsiderando tal fato, as glosas perpetradas pela Fiscalização não poderiam prevalecer, posto que os elementos que integram as rubricas glosadas se constituem em matérias-primas ou materiais secundários indispensáveis ao processo produtivo do DCEBRUT.

Observa que ao lavrar a peça acusatória fiscal, o autuante firma que, segundo declaração da empresa, a rubrica *Mat. Pr/PA/Out.Mat.* contempla os custos de produção relativos à matéria-prima, produtos acabados e outros materiais, configurando matéria-prima e material secundário.

Aduz que de fato, em atendimento à 7ª Intimação Fiscal expedida durante o procedimento fiscalizatória que culminou na lavratura do presente Auto de Infração, esclareceu que, na rubrica *Mat. Pr/PA/Out.Mat.*, estavam sumarizados os valores referentes a consumo de Matérias Primas, consumo de Produtos Acabados e consumo de Outros Materiais de Produção.

Salienta que a partir de tal informação, o autuante concluiu que as demais rubricas constantes na planilha não contemplariam custos com matérias-primas ou materiais secundários, exceto os catalisadores, segregados em rubrica específica da ficha de custos e aceitos pela Fiscalização na apuração dos créditos de ICMS apropriados pela empresa, tendo glosado os custos correspondentes às seguintes rubricas:

- ✓ Químicos;
- ✓ Combustíveis;
- ✓ Utilidades;
- ✓ Serviços Variáveis;
- ✓ Mão de Obra Indireta – glosa parcial, apenas dos materiais de manutenção;
- ✓ Gasto Geral de Fabricação;
- ✓ Logística; e
- ✓ Água

Esclarece que embora tenha firmado que a rubrica *Mat. Pr/PA/Out.Mat.* contempla os custos com matéria-prima e material secundário, a empresa jamais firmou que não havia, em outras rubricas,

custos com matérias-primas e materiais secundários, haja vista que, muito embora os relatórios de custo do SAP apresentem uma rubrica específica para matérias-primas e materiais secundários, para fins gerenciais, a empresa segrega em outras rubricas alguns custos com materiais secundários específicos.

Diz que é o que ocorre com os catalisadores, por exemplo, que embora se encartem no conceito de materiais secundários, tendo sido aceita, pelo autuante, a sua inclusão na base de cálculo do ICMS devido nas transferências interestaduais, estão apresentados em rubrica específica do relatório de custos do SAP.

Aduz que tal como ocorre com os catalisadores, os químicos e utilidades utilizados no processo produtivo do dicloreto bruto, a despeito de se revestirem da condição de material secundário, estão controlados em rubricas específicas das fichas de custos do SAP.

No tocante à rubrica *Combustíveis*, afirma que é totalmente improcedente a glosa perpetrada pela Fiscalização, posto que não há utilização de combustível na fabricação do dicloreto bruto, como se verifica do Laudo de Produção elaborado pelo engenheiro competente (doc. 08). Ou seja, os valores que compõem a rubrica *Combustíveis* do relatório do SAP correspondem apenas aos combustíveis utilizados na produção dos insumos aplicados na fabricação do dicloreto bruto.

Registra que por uma decisão gerencial da empresa, como já visto, tais valores não estão apontados na rubrica *Mat. Pr/PA/Out.Mat.*, porém, para fins de quantificação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais do DCEBRUT, é inequívoco que todos os custos incorridos na produção de matérias-primas utilizadas na sua produção devem ser considerados.

Diz que a rubrica *Gasto Geral de Fabricação – GGF*, por sua vez, apresenta os custos com insumos empregados em menor quantidade no processo produtivo do DCEBRUT, sendo absolutamente improcedente a sua glosa.

Assevera que os materiais de manutenção insertos na rubrica *Mão de Obra Indireta* – parcialmente glosada pela Fiscalização – bem como os Serviços Variáveis, também se constituem em materiais secundários imprescindíveis à produção do DCEBRUT.

Afirma que os valores integrantes das rubricas *Ágio e Depreciação* das fichas de custo do SAP não são considerados pela empresa na composição da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais.

Conclusivamente, diz que conforme se verifica, não procede a alegação do Sr. Auditor Fiscal Autuante no sentido de que os gastos incluídos nas rubricas *Mat. Pr/PA/Out.Mat.* (excetuando-se a energia elétrica) e aqueles apresentados na rubrica *Catalisadores* configuram o total de matéria-prima e material secundário aplicado na produção do dicloreto bruto.

Reporta-se sobre o enquadramento dos elementos apresentados nos RELATÓRIOS DE PRODUÇÃO NAS RUBRICAS “MATÉRIA-PRIMA”, “MATERIAL SECUNDÁRIO”, MÃO-DE-OBRA” E “ACONDICIONAMENTO”.

Frisa que esclarecida a distorção gerada se adotados os relatórios do SAP para demonstrar os custos dos elementos utilizados na produção do DCEBRUT; bem como afastada a premissa de que os custos com matérias-primas e materiais secundários estariam integralmente insertos na rubrica *Mat. Pr/PA/Out.Mat.*, cumpre-lhe demonstrar, a partir do cotejo dos Relatórios da Produção com o Laudo de Produção elaborado pelos engenheiros, que os produtos a seguir se constituem em matérias-primas ou materiais secundários na produção do citado produto.

Salienta que para tanto, passa a analisar, individualmente, cada um dos elementos que integram o Relatório de Produção do DCEBRUT, documento com base no qual pugna seja determinada a reapuração do ICMS nas operações objeto da autuação:

✓ **PO 013 – ETENO e Cloro Líquido**

O cloro líquido e o eteno se constituem nas principais matérias-primas para a produção do

DCEBRUT, sendo os bens aplicados em maior quantidade no processo produtivo e se incorporando ao produto final.

O DCEBRUT é produzido mediante a reação do eteno com o cloro, ocorrida nos reatores.

Não há, portanto, qualquer dúvida acerca da inclusão destes produtos na base de cálculo do ICMS devidos nas transferências interestaduais de DCEBRUT, os quais, como se verifica dos relatórios de produção anexados à presente defesa, representam mais de 90% do custo mensal de produção do DCEBRUT.

✓ **Óxido de Ferro Bayferrox 732**

O Óxido de Ferro Bayferrox 732 é utilizado nos reatores de cloração direta com o objetivo de promover a reação do cloro com o eteno. Este insumo reage com o eteno formando um complexo de ferro e eteno que, ao entrar em contato com o cloro, produz o dicloreto.

O Óxido de Ferro é, portanto, um catalisador, que entra em contato direto com o bem em produção.

Registra que o próprio autuante entende que os catalisadores, por se constituírem em materiais secundários, devem integrar a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais.

Diz que, feitos esses esclarecimentos acerca das matérias-primas e catalisador utilizados na produção do DCEBRUT, passa a discorrer acerca de alguns produtos que se revestem da condição de material secundário na produção do dicloreto e, portanto, devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais.

Ressalta que antes, portanto, cumpre definir o alcance da expressão “materiais secundário”.

Pontua que materiais secundários são os produtos intermediários utilizados na produção de dado bem, sendo assim designados por estarem inseridos na faixa de transição entre matéria-prima e material de consumo.

Observa que no entendimento do CONSEF, materiais secundários são aqueles que participam diretamente do processo produtivo, como elemento indispensável, sem se agregar ao produto final. Diz que este é o conceito extraído do voto do I. Conselheiro Tolstói Seara Nolasco, proferido em julgamento da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, cujo teor reproduz.

Assinala que vale ainda trazer à apreciação trecho do voto proferido no Acórdão da lavra da 3ª Junta de Julgamento Fiscal desse Conselho de Fazenda, em sessão de 29/09/2012, no qual materiais secundários são definidos como os que “*são empregados juntamente com as matérias-primas complementando-as ou propiciando a sua conformação visando à obtenção de determinado bem, inclusive na etapa de acabamento*”.

Consigna que a partir de tais conceitos, passa a analisar, individualmente, cada um dos elementos integrantes dos relatórios de produção anexados à Defesa, de modo a demonstrar que devem ser eles computados na base de cálculo do ICMS quando da reapuração requerida, por se constituírem em materiais secundários na produção do DCEBRUT.

✓ **Continuum AEC 3107 BELTZ 1130**

Conforme se observa do laudo de produção anexado à presente impugnação, o elemento químico em destaque (inserto na rubrica Químicos do relatório de custo do SAP e, portanto, glosado pela Fiscalização) é um diluente utilizado na remoção das incrustações formadas por cálcio e magnésio nas paredes dos resfriadores do dicloreto.

O Continuum AEC 3107 BELTZ 1130 se desgasta totalmente no processo produtivo do DCEBRUT, e sua não utilização eleva a temperatura do dicloreto, degradando-o em subproduto tricloreto e ácido clorídrico.

A despeito de ter sido glosado na apuração da base de cálculo do ICMS, o Químico em destaque se constitui em material secundário indispensável à produção do DCEBRUT.

✓ **Sulfito de Sódio 98% saco 25 kg**

O Sulfito de Sódio (Na_2SO_3) entra em contato direto com o DCEBRUT em produção com o objetivo de remover o contaminante hipoclorito de Sódio (NaClO), tornando o produto pronto para comercialização.



O Sulfito de Sódio entra em contato direto com o bem em produção e, sem a sua utilização, não se terá DCEBRUT pronto para venda, e sim produto contaminado, não comerciável.

A não utilização do presente elemento impacta significativamente na qualidade final do produto.

Verifica-se, portanto, que à luz do quanto até aqui exposto, não há dúvidas de que o Sulfito de Sódio é um material secundário que, empregados juntamente com as matérias-primas, propiciam a sua conformação na obtenção de determinado bem.

O citado químico, portanto, deve integrar a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais.

✓ **Soda DF – Hidróxido de Sódio Solução**

O hidróxido de sódio é utilizado para purificar o dicloreto proveniente do processo de cloração direta do eteno, neutralizando o cloro que sai do topo dos reatores.

O hidróxido de sódio entra em contato direto com o produto final e, indubitavelmente, se constitui em material secundário no processo produtivo sob análise.

✓ **Propeno**

O propeno é o fluido vaporizador do eteno, utilizado para fornecer calor latente de vaporização para o eteno líquido.

O eteno líquido, ao passar pelo vaporizador do eteno, recebe o calor do propeno, passando para o estado gasoso para, em seguida, alimentar o reatores de processamento de dicloreto.

O propeno se desgasta integralmente no processo produtivo do DCEBRUT, sendo essencial à sua formação.

Nos termos do entendimento desse I. CONSEF, é indubitável que o propeno é material secundário na produção do DCEBRUT.

✓ **Trietilamina 99,5% 140 Kg**

A Trietilamina é utilizada para reduzir a acidez e neutralizar o pH do dicloreto, garantindo a neutralização do ácido clorídrico.

O citado químico entra em contato direto com o DCEBRUT em fabricação, revestindo-se da condição de material secundário.

✓ **Freon 22 CIL 800 KG**

O dicloreto gasoso que sai pelo topo dos reatores de cloração direta do eteno é refrigerado em condensador mediante a utilização de fluido refrigerante freon a uma temperatura de -25°C .

Caso o Freon não seja utilizado, não ocorre a condensação do dicloreto, donde se conclui que o freon é material acessório – secundário – indispensável à produção do DCEBRUT.

✓ **Alumina**

A Alumina é utilizada na adsorção do ácido clorídrico gerado por hidrólise do dicloreto

quando submetido à temperatura elevada, desgastando-se durante o processo produtivo.

A Alumina é imprescindível no processo produtivo do DCEBRUT, sob pena de elevação da acidez e consequente redução do pH, tornando o produto impréstável para utilização.

Trata-se, portanto, de material secundário na produção do DCEBRUT.

✓ **Nitrogênio Líquido**

O nitrogênio líquido visa garantir a inertização dos reatores de cloração direta do eteno e estocagem de dicloreto, sendo utilizado no topo dos reatores de cloração direta para garantir a diluição do oxigênio desprendido do leito reacional, mantendo o produto seco.

O nitrogênio se desgasta durante o processo produtivo do DCEBRUT, e se constitui em material secundário sem o qual o produto final não se mantém livre da umidade.

✓ **Vapor**

O vapor se constitui em material secundário na produção do DCEBRUT, sendo utilizado no processo de secagem para remoção da água proveniente do processo de purificação.

Após a secagem, o dicloreto é bombeado para os tanques intermediários, para posterior envio para os tanques de dicloreto acabado.

✓ **Água de Resfriamento**

A água de resfriamento é utilizada nos trocadores de calor dos reatores para a remoção do calor gerado na reação de cloração direta do eteno, se desgastando no processo produtivo, se constituindo em material secundário cuja não utilização inviabiliza a produção do DCEBRUT.

✓ **Energia Elétrica**

É Utilizado para o acionamento dos motores elétricos das bombas de dosagem de cloreto férrico para os reatores de cloração direta; bombas de circulação do processo de purificação de dicloroetano proveniente dos reatores de cloração direta do eteno; bombas de transferência de dicloroetano úmido para o tanque de estocagem de dicloroetano; bombas de transferência de dicloroetano úmido para o processo de remoção de umidade do dicloroetano; bombas de transferência de dicloroetano seco para os tanques de estocagem de dicloroetano; bombas de transferência de dicloroetano dos tanques de estocagem de dicloroetano seco para os tanques de produto acabado e bombas de transferência de dicloroetano para carregamento de navio de dicloroetano para Camaçari-Ba.

A energia é desgastada no processo produtivo do DCEBRUT e essencial à sua produção.

Com base nos esclarecimentos trazidos à baila, os quais podem ser extraídos do Laudo de Produção nos quais os engenheiros responsáveis detalham todo o processo produtivo do DCEBRUT (doc. 08) é possível constatar que os produtos acima deverão ser considerados pelo Auditor Fiscal na reapuração da base de cálculo do ICMS nas operações autuadas, além, é claro, dos custos incorridos com mão-de-obra, insertos na rubrica "Atividade para Custo Fixo" dos citados relatórios e daqueles insertos na rubrica "Atividade Outros Serviços Variáveis" que contempla os serviços de manutenção que foram considerados pela Fiscalização na apuração da base de cálculo do imposto com base nos relatórios do SAP.

Conclusivamente, consigna que em face ao exposto, pugna para que seja determinada a reapuração da base de cálculo do ICMS nas transferências objeto da autuação, a partir dos Relatórios de Produção anexados na Defesa, sendo considerados os custos com as matérias-primas, materiais secundários, e mão de obra, estes últimos insertos nas rubricas "Atividade para Custo Fixo" e "Atividade Outros Serviços Variáveis".

Prosseguindo, reporta-se sobre a exclusão de multa e juros.

Ressalta que conforme já consignado, o posicionamento assentado pelo autuante no lançamento em lide diverge frontalmente daquele adotado em fiscalizações pretéritas relacionadas à base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, quando os custos fixos e variáveis foram integralmente considerados.

Alega que alterando a prática anteriormente adotada de forma reiterada, ao lavrar o presente Auto de Infração, o autuante procedeu à glosa de elementos integrantes das citadas rubricas.

Salienta que antevendo a possibilidade de as condutas reiteradamente adotadas pela Administração Tributária induzirem os contribuintes a se portarem de determinada forma, o Código Tributário Nacional, em seu art. 100, inciso III, erigiu à categoria de normas complementares as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas. Acrescenta que o parágrafo único do referido dispositivo legal determina que, a observância dessas normas complementares pelo contribuinte exclui a incidência da multa e dos juros de mora. Reproduz aduzido dispositivo legal.

Diz que nada mais coerente, haja vista que se o contribuinte pauta suas condutas em conformidade com o posicionamento dos órgãos fiscalizatórios não é justo que seja apenado pela mudança abrupta na interpretação da norma jurídica tributária pelos representantes fazendários, sendo, nesse caso, imperiosa, a exclusão da penalidade e dos acréscimos moratórios. Ou seja, apenas a empresa com a imposição de multa e acréscimos moratórios seria punir quem confia na própria Administração, o que redundaria na manifesta afronta ao princípio da boa-fé, que é um dos corolários do princípio da moralidade administrativa, previsto no art. 37 da Carta Magna.

Observa que o Superior Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de se manifestar sobre o tema, conforme demonstra a jurisprudência que reproduz.

Afirma que o disposto no art. 100, III, parágrafo único do CTN se adequa com perfeição ao presente caso, já que o Estado da Bahia, ao apurar o ICMS nas transferências interestaduais, sempre incluiu na sua base de cálculo o total dos custos fixos e variáveis, tendo alterado este posicionamento no presente Auto de Infração, por meio do qual glosa custos de produção que se inserem nestas rubricas com o objeto de reduzir o crédito fiscal a que faz jus a empresa.

Conclusivamente, diz que desse modo, caso não sejam acolhidos os argumentos de mérito, o que não se espera, seria imperiosa a exclusão das penalidades e juros moratórios do crédito exigido, com fundamento no art. 100, inciso III c/c o Parágrafo único desse mesmo dispositivo, posto que a conduta que gerou a autuação – inclusão da totalidade dos custos fixos e variáveis na base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais - sempre foi convalidada e até mesmo adotada pelo Estado da Bahia em seus Autos de Infração.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- a) *seja reconhecida a extinção dos créditos tributários relativos ao período de janeiro /2007 a novembro/2008, a teor dos arts. 156, V, c/c 150, § 4º, do CTN, em razão do transcurso do prazo de que dispõe o Fisco para promover tais lançamentos;*
- b) *Seja reconhecida a improcedência da autuação, por estar em desconformidade com os critérios reiteradamente adotados pelo Estado da Bahia na apuração do ICMS devido nas transferências interestaduais;*
- c) *Seja reconhecida a distorção ocasionada pela utilização dos relatórios do SAP para as glosas de rubricas perpetradas, posto que os custos com as matérias-primas utilizadas no processo produtivo do DCEBRUT estão pulverizadas entre as rubricas dos citados relatórios;*
- d) *Em razão da distorção acima tratada, requer sejam os autos baixados em diligência para que seja realizada nova apuração do ICMS incidente nas operações*

autuadas, à luz dos relatórios de produção anexados à presente defesa, os quais demonstram de forma individual os custos incorridos na produção do DCEBRUT;

e) Na apuração do ICMS, requer sejam considerados todos os custos com matérias-primas, materiais secundários e mão-de-obra, à luz das informações trazidas na presente defesa e no Laudo de Produção a esta anexado.

Os autuantes prestaram Informação Fiscal (fls. 138 a 159). Tecem considerações iniciais sobre a matéria de que cuida Auto de Infração em lide. Consignam que o objetivo da Informação Fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Dizem que para uma construção lógica sobre a questão tratada no presente Auto de Infração é imprescindível analisar as diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações.

Frisam que desse modo, imperiosa é a colação da definição positivada em nosso ordenamento jurídico, a iniciar pelo firmado na Constituição Federal Brasileira, seguindo a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes. Nesse sentido, reproduzem o art. 155, § 2º, XII, “i” e o art. 146, III, “a” todos da CF.

Salientam que o artigo 155, § 2º, XII, “i”, da CF/88 é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Assinalam que neste esteio legal, em obediência, portanto, ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, I, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Aduzem que conforme visto, há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. Acrescentam que dessa forma, atuou o legislador, conforme consta da LC nº 87/96 e suas alterações, art. 13, § 4º, II, cuja redação reproduzem.

Concluem que a lei complementar fixou os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações.

Afirmam que o texto normativo inserto na Lei Complementar, não comporta qualquer tipo de intelecção ampliativa e a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/96.

Quanto aos seus impactos, registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Salientam que a importância disso deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações

financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Frisam que nessa senda, busca-se examinar, em outro contexto, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados. Neste sentido, dizem que no intuito de encontrar a melhor resposta não só para esta indagação e na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC 87/96, mister se faz avançar para a verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS; da mais adequada interpretação acolhida pelo Código Tributário Nacional (CTN); bem como do que está disposto no Direito Empresarial/Societário/Ciência Contábil, nas legislações dos Estados, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Reportam-se sobre a autuação. Ressaltam que em momento algum houve impugnação dos cálculos e/ou valores constantes dos demonstrativos anexados aos autos.

Contestam a alegação defensiva atinente à ocorrência da decadência, invocando e reproduzindo o art. 150, § 4º do CTN e 107-A e 107-B, do COTEB/BA.

Sustentam que a homologação tácita prevista no art. 150, § 4º, do CTN, somente ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária.

Conclusivamente, afirmam que não ocorreu a decadência.

No mérito, reportam-se sobre a alegação defensiva de que os custos fixos e variáveis devem compor a base de cálculo nas transferências e cita a legislação de Minas Gerais e da imprestabilidade da jurisprudência descrita no Auto de Infração.

Contestam a alegação defensiva dizendo que, ao contrário, a norma prevista na Lei Complementar 87/96, veio para resguardar princípio do pacto federativo e o princípio da não-cumulatividade, de modo a que um ente federativo não venha a suportar mais crédito que o devido.

Dizem que nesse sentido, é a própria LC que indica como deve ser constituída a base de cálculo, não podendo as legislações ordinárias dos entes federativos modificar o que foi definido pela LC.

Pontuam que o autuado assevera que formou a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a inclusão de todos os elementos de custo de produção, excluindo-se apenas parte da depreciação.

Salientam que antes de fazer uma abordagem mais ampla sobre todos os aspectos que envolve esta questão, registram, de antemão, como está decidindo o Tribunal Administrativo deste Estado. Reproduzem excertos de decisões do CONSEF, Acórdão CJF Nº0250-11/09, Acórdão JJF Nº 0288-04/10.

Registram a existência de julgamentos de autuação realizada contra outras empresas e também nos julgados colacionados no próprio corpo deste Auto de infração.

Afirmam que nesse diapasão, o autuado tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS.

Reportam-se sobre o papel da Lei Complementar no campo do ICMS.

Observam que no tocante ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, XII, “i”, c/c o art. 146, III, “a”, ambos da CF/88, estabelecem que:

Art. 155. (...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre...

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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; (...).

Frisam que a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao "custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento".

Salientam que conforme visto, por força de mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II. Assim, o art. 56, V, "b", do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima esta exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Esclarecem que desse modo, na realização da auditoria, utilizaram como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Dizem que nesse diapasão, conclui-se que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos aduzidos acima.

Afirmam que assim sendo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

No que concerne ao Frete, esclarecem que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não se tem as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas).

Acrescentam que o valor da despesa com Frete- CIF, quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também deveria ser expurgado, i.e., não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção, mas sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Reportam-se sobre a definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado/societário/empresarial, nas normas tributárias.

Tomam como pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar 87/96 fixou ou elegeu taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção, matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento, que, somados, formam a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados.

Partem de ensinamentos doutrinários e normas gerais de Direito Tributário, em especial os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional - CTN, com o fito de construir a melhor interpretação quanto ao conceito desses elementos de custo de produção.

Nesse sentido, observam que lastreado no texto constitucional (art. 146, III), o Código Tributário

Nacional (CTN) – lei ordinária com *status* de lei complementar – estabeleceu as “*normas gerais em matéria de legislação tributária*”. Transcrevem o art. 109 do CTN, que prescreve que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários. Invocam e reproduzem lições de Leandro Paulsen. Invocam também ensinamento de Luciano Amaro, no sentido de que o silêncio da lei tributária significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Dizem que se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresso, ou seja, o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Frisam que se o direito tributário, por meio da LC 87/96, por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado, especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Salientam que Luciano Amaro acrescenta que, inexistindo modificação do instituto de direito privado pela lei tributária, ele ingressa, pois, no campo fiscal com a mesma vestimenta que possuía no território de origem

Mencionam o art. 110 do CTN, que estabelece que: “*A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias*”.

Invocam lições doutrinárias de tributaristas pátrios, entre eles Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, para afirmarem que havendo silêncio das leis tributárias, como ocorre no presente caso em relação à LC 87/96, procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Nesse sentido, os autuantes dizem que foram buscar no direito privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar nº 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu ou fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles.

Reportam-se sobre as normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) ou de outros institutos de Direito Privado/Direito Empresarial.

Dizem que o exame dos estudos doutrinários se revela bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96, no seu art. 13, § 4º, II.

Salientam que para tal desiderato, é de grande valia a transcrição do trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96, art. 13, § 4º, II, de forma bem simples e esclarecedora.

Observam que segundo essa definição, a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material

secundário” (MS) é que a primeira (MP) é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto o segundo (MS) entra em menor quantidade no processo produtivo.

Acrescentam que a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo.

Salientam que essa percepção também pode ser verificada ao analisar a resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria [mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br]), de lavra de Paulo H. Teixeira, conforme transcrição que apresentam.

Observam que no caso, registrou-se a definição de “matéria-prima” e a equiparou a “material direto”, dizendo que representa todo o material incorporado ao produto. Nesse contexto, inseriu a “embalagem” e o “material secundário” na própria conceituação de “matéria-prima” ou “material direto”.

Acrescentam que ocorre também a menção às rubricas “energia elétrica”, “depreciação” e “manutenção” e as engloba no rol dos “materiais indiretos”.

Registram que da mesma forma, ao mencionar o vernáculo “mão-de-obra” a vincula ao pessoal que trabalha e não às máquinas e equipamentos.

Consignam que é relevante, igualmente, trazer à tona resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo, para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC 87/96, tendo em vista que este define-os semanticamente e de modo sintético, com a competência que lhe é peculiar. Reproduzem a referida resposta da consulta.

Por fim, acrescenta Leone e Leone (2004, p. 192): *“Matéria-prima – este é um termo de engenharia ou do fabricante; ele indica o material mais importante da fabricação sob o ponto de vista de que é aquele que sustenta o produto, que dá a imagem de boa qualidade ao produto, (...)”*

Ressaltam que como abordado anteriormente, os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias-primas e os materiais de produção menos importantes, suplementares, auxiliares ou secundários são exatamente os materiais ditos secundários.

Frisam que nesse mesmo direcionamento, não poderiam deixar de fazer o registro do magistério de Leone e Leone, que também autoriza proclamar e ratificar o que está pacificado nas normas contábeis, consoante exposto a seguir, refutando, portanto, as incongruências da legislação de Minas Gerais (RICMS- MG - aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002, art. 43, § 2º, incisos I a IV) que distorce e modifica o que a Ciência Contábil define como depreciação e mão-de-obra: *“Depreciação – é o desgaste teórico de um ativo imobilizado em virtude de uso, da ação de elementos naturais, de acidentes e de obsolescência. É a redução teórica do valor original de um ativo imobilizado”*.

Afirmam que a depreciação, no dizer da Ciência Contábil, nada tem a ver, portanto, com a mão-de-obra de pessoal da produção e sim com o ativo imobilizado da fábrica.

Continua Leone e Leone (Ob. cit., p.190): *“Mão-de-obra (labor) – é o trabalho realizado pelo homem (...). Nas entidades, principalmente em fábricas, existem dois tipos de mão-de-obra: a mão-de-obra direta (...) e a mão-de-obra indireta (...)”*.

Dizem que não se pode ignorar que a Ciência Contábil/Contabilidade de Custos sempre relaciona mão-de-obra à “pessoal”, ao “homem”, e nunca à “máquina” e aos “equipamentos”.

Acrescentam que de igual modo, é relevante aflorar os ensinamentos do nobre Auditor Fiscal e Professor de Contabilidade de Custos, Dr. Creso Cotrim Coelho, com referência a mão-de-obra, conforme transcrição que apresentam.

Observam, ainda, que mão-de-obra pode ser dividida, segundo a Ciência Contábil e nas palavras

do Professor Creso Cotrim da seguinte forma:

“...em mão-de-obra fixa e em variável. A primeira é aquela remunerada pela organização independentemente do volume de produção. O trabalhador percebe uma remuneração por disponibilizar tempo. Se a empresa não a emprega adequadamente, isto é um problema de gestão empresarial. Ocorre normalmente nas organizações mais sofisticadas tecnologicamente.

Já a segunda (mão-de-obra variável) é aquela que é remunerada em função da produção realizada: ganho por peça, por volume produzido, horista, comissionada, etc.

Se a mão-de-obra estiver vinculada ao processo operacional, quer seja direta ou indireta, fixa ou variável ela deve ser tratada como custo e, em assim sendo, deve compor o custo da produção para efeito de transferência. (art. 13, § 4º, II, da LC 87/96).”

Relembrem a definição do que seja mão-de-obra, reportando-se ao ensinamento constantemente atualizado do conceituado mestre Martins (2006), conforme transcrição que apresentam abaixo:

Mão-de-obra Direta é aquela relativa ao pessoal que trabalha diretamente sobre um produto em elaboração (...)

O operário que movimenta um torno, por exemplo, trabalhando um produto ou um componente de cada vez, tem seu gasto classificado como Mão-de-obra Direta. (...)

...custo de Mão-de-obra Direta não se confunde com o valor total pago a produção, mesmo aos operários diretos. Só se caracteriza como tal a utilizada diretamente sobre o produto (...)

Asseguram que desse modo, nada pode justificar a alteração desse conceito, que prima pelo vínculo do vernáculo “mão-de-obra” ao homem, ao pessoal, ao operário, ao trabalhador, nada tendo a ver, portanto, com máquinas, equipamentos (ativo imobilizado) e respectivas depreciações como pretendeu, de forma equivocada, o legislador mineiro.

Destacam que outra questão precisa ser bem analisada, no caso um componente denominado frete CIF (Cost Insurance Freight) que se verifica quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB (Free on Board) que é o frete por conta do destinatário e, portanto, neste caso, este montante não é embutido no orçamento do fornecedor.

Ressaltam que a importância do estudo desta matéria reside no fato de que, em trabalho realizado pelo Fisco da Bahia, não divulgado por força do sigilo fiscal, foi constatado que a maioria das empresas, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, faz a inserção da parcela do frete denominado “frete CIF” quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois está consignada nas notas fiscais das empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente” (código “1”), i.e., o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria.

Asseveram que é evidente que esse procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e, da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção. Acrescentam que assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Salientam que de igual pensamento, Leone e Leone (Ob. cit., p. 126) expressa que “*despesas de vendas são todos os gastos que a empresa realiza relacionados diretamente à atividade de vendas: comissões aos vendedores..., frete de vendas (...) etc.*”

Dizem que como não poderia deixar de ser, a parcela do frete nas operações subsequentes de vendas ou transferências, após o produto acabado ou a mercadoria já produzida, é uma despesa, pois somente é conhecida quando do processo de comercialização ou de transferência dessa

mercadoria, pronta para o consumo, não existindo nenhum vínculo, direto nem indireto, com o custo de produção.

Observam que para a Ciência Contábil, e assim assevera o Prof Creso Cotrim, entende-se como despesa “...*todos os gastos incorridos pelas organizações tendo-se por objetivo a obtenção de receitas. As despesas são contas de período e em assim sendo não compõem o custo da produção, (tanto as despesas variáveis como as fixas)*”.

Consignam que também é de bom alvitre esclarecer que a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, pois não se tem as figuras do “remetente - vendedor” e do “destinatário-comprador”, pessoas jurídicas distintas.

Dizem que é palmar que a operação realizada com a cláusula CIF tem o valor do frete classificado como uma despesa operacional e nunca como custo de produção e, por conseguinte, essa parcela também deve ser desconsiderada quando da formação da base de cálculo prevista no nominado art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Afirmam que restou demonstrada a cristalina e irrefragável impossibilidade de a empresa considerar uma despesa operacional, no caso frete - CIF, incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de custo de produção.

Frisam que com o objetivo de melhor contextualizar a questão e para uma melhor visualização dos elementos de custo de produção de uma empresa industrial, é imprescindível deixar de recorrer ao magistério do ilustre mestre Leone (2006), onde pode ser verificada a classificação dos diversos elementos de custo, com o subsequente agrupamento dos mesmos, cujos excertos, pela clarividência, reproduzem abaixo:

“ *PLANILHA DE CUSTOS - ...*

Elementos de custos...

Materiais de Produção

Tecido de algodão

Tecido sintético

Materiais secundários

Linha

Botões

Etiquetas

Material Embalagem

Envelope plástico

Caixa de papelão

Mão-de-obra direta

...

Despesas dos setores administrativos

Despesas dos setores operacionais

Despesas do setor de produção de ENERGIA” (destaques inclusos)

[...]

Dizem que conforme visto acima, os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados nesta planilha: 1) matéria-prima (materiais de produção principais); 2) materiais secundários (materiais de produção

suplementares ou secundários); 3) Acondicionamento (material de embalagem); e 4) Mão-de-obra (direta e indireta).

Afirmam que estes seriam sem sombra de dúvidas os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Acrescentam que os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da Lei Complementar nº 87/96.

Observam que nessa mesma linha de raciocínio e consoante publicação no Diário Oficial da União (D.O.U.), o Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil editou várias súmulas, entre as quais destacam a de nº 12, cuja redação transcrevem.

Assinalam que corrobora com este entendimento o ínclito Prof. Creso Cotrim (*Ob. cit.*), ao ratificar que a legislação define custo para transferência com os elementos já conhecidos, art. 13, § 4º, II da LC 87/96, e a inclusão da energia elétrica na composição da base de cálculo do ICMS só será possível se houver alteração na legislação vigente.

Enfatizam que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Asseveram pelo exposto, que energia elétrica e outras formas de energia, lubrificantes e combustíveis também não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima.

Consignam que diante do que foi amplamente demonstrado, o legislador infraconstitucional, via lei ordinária, decreto, decisão normativa etc., com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, não pode nem deve contrariar o que a própria Ciência Contábil define e conceitua os seus institutos, a exemplo de matéria-prima; mão-de-obra, material secundário e acondicionamento (embalagem), desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ultrapassando, consequentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação.

Dizem que se infere, portanto, que os “materiais de produção principais” são as “matérias-primas” e os “materiais de produção não-principais” são os próprios “materiais secundários”. Afirmam que ambos, matéria-prima e material secundário, são materiais diretos, fazem parte, diretamente, do processo produtivo e se incorporam a mercadoria produzida. Acrescentam que o mesmo poderia dizer para o material de embalagem ou acondicionamento, pois a mercadoria produzida não se apresenta para o mercado consumidor sem estar devidamente acondicionada ou sem a respectiva embalagem.

Afirmam que dessa forma, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no § 4º, II, do art. 13 da LC 87/96.

Salientam que as várias concepções teóricas existentes sobre o tema, conforme destacado acima, levam ao mesmo ponto comum de que, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Dizem que em outras palavras: a vontade do Parlamento, ao aprovar esse regramento, foi no sentido de limitar, reduzir a formação da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados (ou mercadorias produzidas) para filiais localizadas em diferentes unidades da

Federação, na forma do art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

Reportam-se sobre as impropriedades contidas na legislação do Estado de Minas Gerais, no art. 43, § 2º, incisos I a IV, do Regulamento do ICMS.

Consignam que na legislação de Minas Gerais, no art. 43, § 2º, incisos I a IV, do Regulamento do ICMS, encontra-se a estranhíssima figura da “mão-de-obra tecnológica” que corresponde aos custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros.

Afirmam que o mesmo ocorre com relação ao conceito de “acondicionamento”, onde o citado Regulamento prescreve que o mesmo corresponde aos “custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”.

Dizem que dessa forma, na conformidade das considerações feitas, não há senão concluir que a única alternativa exegética em tese suscetível perante o tema deste artigo merecedora de endosso, por enquanto, é a que foi elaborada por Márcio Alexandre Freitas, cuja lição reproduzem.

Frisam que para robustecer e encerrar as críticas à legislação de Minas Gerais trazem à tona as veementes observações assinaladas pelo Min. Luiz Gallotti, no Voto Preliminar que proferiu no julgamento do RE nº 71.758/GB, cujos excertos reproduzem.

Reportam-se sobre as impropriedades contidas na legislação mencionada pelo impugnante, referente ao Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005).

Invocam e reproduzem o magistério de Marcio Alexandre Freitas, pois o mesmo procura demonstrar as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo, também corroborando e complementando o que foi abordado. Dizem que as palavras do Prof. Alexandre Freitas são suficientes para elucidar as incongruências da legislação de São Paulo, conforme transcrição que apresentam.

Salientam que esse entendimento, agora específico para o ICMS, também foi avalizado pelo STJ, consoante Acórdão transcrito adiante.

Destacam alguns pontos essenciais constante na resposta de Consulta n. 056/2002 da SEFAZ do Estado do Paraná. Do mesmo modo, invocam e apontam a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Tribunais Superiores e da PGE/PROFIS.

Reportam-se sobre a alegação defensiva de que as fichas de custo de produção entregues contêm distorções, pois foram extraídas do relatório SAP que é carregado pelo custo do produto em estoque no mês anterior e pede reapuração da base de cálculo.

Afirmam que é com base no referido relatório SAP que o autuado contabiliza as suas operações e esse relatório, corretamente, é “carregado pelo custo de produção em estoque no mês anterior” (fl. 195), pois somente pode-se efetuar a transferência de produtos acabados que forem incorporados ao estoque. Ou seja, as planilhas de custos apresentadas pela empresa com base no relatório SAP, estão consentâneas com as normas contábeis, pois, primeiro, as mercadorias produzidas são levadas ao Estoque (operações de entradas no estoque) e, depois, quando das transferências interestaduais, efetua-se as saídas do estoque.

Afirmam que nada a reparar, portanto.

Reportam-se sobre a alegação defensiva quanto a definição do que se entende por “matéria-prima”, “material secundário”, “mão-de-obra” e “acondicionamento” que deve ser ampliado para contemplar os elementos que foram glosados pela fiscalização.

Dizem que em conformidade com o que já foi exaustivamente exposto na peça informativa, são as normas contábeis que estabelecem o que deve ser entendido como “matéria-prima”, “material

secundário”, “mão-de-obra” e “acondicionamento”, não cabendo razão ao autuado.

Acrescentam que se verifica que as rubricas UTILIDADES estão com valores NEGATIVOS em quase todos os meses (fls. 95 a 108), assim como para combustíveis (fls. 110 a 117).

Conclusivamente, dizem que a contrário senso, se atuasse contrariando as normas contábeis e contemplasse essas duas rubricas na base de cálculo, com os valores “negativados”, o montante a ser estornado seria aumentado significativamente, prejudicando o autuado.

Nas considerações finais, consignam que a questão debatida no presente Auto de Infração consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

Se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Observam que o Estado que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e conseqüentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem, contudo, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Lembram que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS.

Dizem que uma unidade federada está deixando de arrecadar o que lhe é devido e, neste sentido, invocam a clássica lição de Aliomar Baleeiro que reproduzem.

Asseveram que é isto exatamente o que ocorre com o imposto a que se refere o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96, visto que, com o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a integralidade desse tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias industrializadas.

Ressaltam que em face do todo exposto, é vedado às legislações ordinárias dos Estados, como fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente, ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “i (para o ICMS)”, bem como no art. 146, III, “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

Indagam caso uma empresa (contribuinte) seja selecionada pelo Fisco de determinada unidade federada para a realização de auditoria fiscal-contábil e o preposto do Estado venha a identificar, como ocorreu neste caso dos autos, que, nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, o valor da base de cálculo do ICMS está maior que a fixada na LC 87/96, não seria legítima, portanto, na lição de Hans Kelsen (infra-escrita), a adoção de procedimento de fiscalização para efetivação da glosa ou estorno de crédito fiscal indevido.

Frisam que neste esteio legal, alicerçada na autonomia administrativa conferida aos Estados

Membros pela Constituição Federal (art. 18 da CF/88) e lastreado no texto Constitucional e na LC 87/96, é natural e evidente que:

(1) ao detectar operações interestaduais de transferência de produtos industrializados em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a consequente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito, (2) o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (auto de infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável.

Salientam que é palmar, consoante a inteligência das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico, qual seja o da não admissão de nenhum outro tipo ou elemento de custo de produção além dos elencados no dispositivo acima, i.e., matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento.

Afirmam que diante disso, os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., podem e devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando ou possibilitando, como mencionado alhures, o subsequente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

Dizem que dessa forma, fica patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal).

Acrescentam que por outro lado, os contribuintes ou as empresas que não se enquadrarem nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Conclusivamente, dizem que em face do expendido, um exame pontual do disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 conduz inequivocadamente à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais tratadas no presente trabalho fiscal.

Finalizam a peça informativa mantendo na integralidade o Auto de Infração.

O autuado, cientificado da Informação Fiscal, se manifestou (fls. 415 a 430. Após discorrer sobre a autuação e os argumentos defensivos apresentados na peça de Defesa inicial, diz que na Informação Fiscal os autuantes não entraram no mérito da questão fática que se constitui no argumento principal trazido na sua Defesa, no caso a necessidade de que seja reapurada a base de cálculo do ICMS nas operações objeto da autuação, com base nos Relatórios de Produção anexados à peça defensiva. Reitera que a reapuração se faz necessária na medida em que, como já pontuado, a utilização dos relatórios de custo emitidos pelo SAP para apuração do imposto nos moldes promovidos na peça acusatória fiscal gera distorções, posto que os custos com os insumos aplicados na fabricação do DCEBRUT estão pulverizados entre as diversas rubricas integrantes do citado relatório – algumas delas integralmente glosadas pelo Fiscal Autuante, e não integralmente apresentados na rubrica Mat. Pr. /PA/Out. Mat., como supôs a Fiscalização.

Tece as suas considerações acerca da Informação Fiscal. Diz que os autuantes alegam que o imposto foi lançado com base nas planilhas de custo apresentadas pelo autuado, o que, de fato, ocorreu. Reitera o que alegara na peça defensiva no tocante as planilhas apresentadas. Diz que os autuantes alegam que não foram contestados os cálculos e valores anexados ao Auto de Infração. Afirma que não procede tal alegação, pois discorda integralmente dos cálculos anexados ao Auto de Infração, que não tem meios de prevalecer.

Reitera a arguição de ocorrência da decadência em relação aos débitos relativos ao período de

janeiro a novembro de 2007, dizendo que o CTN – lei complementar, em seu art. 150, § 4º, estabelece que o prazo para a homologação será de cinco anos contados do fato gerador, não podendo prevalecer o disposto em lei ordinária baiana, fixando termo diverso para o início do citado prazo, sob pena de ofensa à Constituição Federal.

Do mesmo modo, reitera em todos os seus termos os argumentos trazidos na peça de Defesa inicial, e pugna para que esta JJF determine a realização de diligência, por auditores fiscais estranhos ao feito, para que seja reapurado o ICMS nas transferências de DCEBRUT objeto da autuação, tomando-se como ponto de partida os Relatórios da Produção anexados à Defesa (doc. 05).

Finaliza a Manifestação requerendo com amparo no art. 149-A do RPAF, que após a realização da diligência nos termos requeridos, seja intimado para sobre esta se manifestar.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão em pauta suplementar, acolhendo as razões apresentadas pelo então Relator do presente processo, ilustre e saudoso Auditor Fiscal José Raimundo Conceição, deliberou, por unanimidade, pela conversão do feito em diligência à INFAZ de origem (fls. 434/435), a fim de que fossem adotadas as seguintes providências pelo diligenciador:

- a) *Examinar criteriosamente a alegação defensiva principal de distorção na forma de apuração da base de cálculo das operações, objeto do presente auto de infração, confrontando os demonstrativos elaborados pela fiscalização (fls. 15/29) e os Relatórios de Produção elaborados pelo autuado relativos às transferências de DCEBRUT, fls. 320/342.*
- b) *Verificar, conforme alega a defesa, se os controles internos identificados pelo autuado (fichas mensais de produção) permitem identificar efetivamente os elementos aplicados na produção do DCEBRUT, em formato que sirva para apuração da base de cálculo, na forma pretendida pela fiscalização, porque apontam, individualmente, todos os elementos que integram o custo de produção do DICLORETANO bruto, e seus respectivos valores (DOC. 5).*
- c) *Verificar os efetivos custos com **eteno** e **cloro** que, segundo o autuado, representam mais de 90% (noventa por cento) do total do custo de produção do DCEBRUT e não foram considerados pela Fiscalização. Argui o autuado que, nas fichas SAP, utilizadas pelos Auditores Fiscais, o total de custo da rubrica **Mat. PR/PA/Out.Mat.** varia de 60% a 70% (setenta por cento) do custo do DCEBRUT, justamente porque aqueles custos estavam diluídos naquelas rubricas excluídas pelo Fisco. Pede-se ainda que seja examinada a existência ou não de repercussão da “pequena diferença” apontada pelo próprio autuado, entre os **custo SAP** apresentados anteriormente (custo médio) e o **Relatório da Produção** apresentado, em seguida, que traz o custo do próprio mês, e que, de acordo com o autuado, não geram as distorções apuradas nas operações de transferências.*
- d) *Caso confirmadas as alegações de defesa, refazer os demonstrativos fiscais, após a exata identificação dos produtos do contribuinte autuado (nos seus respectivos valores) que devem compor a base de cálculo das operações de transferências interestaduais, conforme indicação do art. 13, § 4º, II da LC 87/96.*

[...]

Os autuantes cumpriram a diligência (fls. 439 a 445). Tecem amplas considerações sobre as alegações defensivas, contestando as razões do impugnante e, ao final, reiteram os termos da Informação Fiscal de fls. 357 a 408, afirmando que o impugnante traz aos autos fatos novos que não são suscetíveis de alterar o que foi produzido na autuação.

Finalizam dizendo que conforme demonstrado e comprovado novamente o acerto da autuação, o resultado da diligência é no sentido de que os julgadores concluam pela procedência total do Auto de Infração.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão em pauta suplementar, considerando a ausência dos esclarecimentos necessários, em face ao devido processo legal e a busca da verdade material, converteu o feito em diligência à Assessoria Técnica do CONSEF (ASTEC/CONSEF), fls.451/452, a fim de que o diligenciador adotasse as seguintes providências:

- a) *Examinar criteriosamente a alegação defensiva principal de distorção na forma de apuração da base de cálculo das operações, objeto do presente auto de infração, confrontando os demonstrativos elaborados pela fiscalização (fls. 15/29) e os Relatórios de Produção elaborados pelo autuado relativos às transferências de DCEBRUT, fls. 320/342.*
- b) *Verificar, conforme alega a defesa, se os controles internos identificados pelo autuado (fichas mensais de produção) permitem identificar efetivamente os elementos aplicados na produção do DCEBRUT, em formato que sirva para a apuração da base de cálculo, na forma pretendida pela fiscalização, porque apontam, individualmente, todos os elementos que integram o custo de produção do DICLORETANO bruto, e seus respectivos valores (DOC 5).*
- c) *Verificar os efetivos custos com **eteno** e **cloro** que, segundo o autuado, representam mais de 90% (noventa por cento) do total do custo de produção do DCEBRUT e não foram considerados pela Fiscalização. Argui o autuado que, nas fichas SAP, utilizadas pelos Auditores Fiscais, o total de custo da rubrica **Mat. Pr/PA/Out.Mat.** varia de 60% a 70% (setenta por cento) do custo do DCEBRUT, justamente porque aqueles custos estavam diluídos naquelas rubricas excluídas pelo Fisco. Pede-se ainda que seja examinada a existência ou não de repercussão da “pequena diferença” apontada pelo próprio autuado, entre os **custos SAP** apresentados anteriormente (custo médio) e o **Relatório da Produção** apresentado, em seguida, que traz o custo do próprio mês, e que, de acordo com o autuado, não geram as distorções apuradas nas operações de transferências.*
- d) *Examinar a alegação da defesa que o **custo integral das matérias-primas do DCEBRUT não está exclusivamente na rubrica “Mat. Pr/PA/Out.Mat.” do relatório SAP, mas diluído entre esta rubrica e outras listadas no citado relatório (Químicos; Catalisadores; Aditivos; Combustíveis; Utilidades; Demanda; Serviços Variáveis; Embalagens; Mão Obra Direta; Mão de Obra Indireta; Gasto Geral Fabricação; Depreciação; Logística; Ágio).***
- e) *Caso confirmadas as alegações da defesa, refazer os demonstrativos fiscais, após a exata identificação dos produtos do contribuinte autuado (nos seus respectivos valores) que devem compor a base de cálculo das operações de transferências interestaduais, conforme indicação do art. 13, § 4º, II da LC 87/96;*
- f) *Intimar o autuado para tomar conhecimento dos novos demonstrativos elaborados; fornecer, no ato da intimação, mediante recibo, cópia desse despacho, do resultado da presente diligência, além de outros elementos acostados aos autos em virtude da diligência presente. Deverá ser observado o prazo de 10 dias para a sua manifestação*

O diligenciador da ASTEC/CONSEF emitiu o Parecer n. 99/2014 (fls. 454 a 456). Diz que reconhece que os argumentos e provas trazidas aos autos na Defesa, e, também, na diligência são bastantes razoáveis, sendo cediço que as empresas utilizam diferentes sistemas de controles interno, inclusive os de custos, para efeitos de tomada de decisões gerenciais estratégicas.

Consigna que restou configurado que a empresa realmente tem dois sistemas de apropriação de custos, no caso o RELATÓRIO SAP e o RELATÓRIO DE PRODUÇÃO, que apresentam no total, valores muito próximos. Diz que a explicação para pequena diferença, decorre do fato de que o RELATÓRIO SAP apropria custo médio do DCEBRUT carregado pelo custo do produto em estoque do mês anterior (fl. 195) e o RELATÓRIO DE PRODUÇÃO que é apurado em tempo real, pois traz o custo de produção dentro do mês em curso.

Conclusivamente, diz o diligenciador que embora convencido de que o demonstrativo dos

autuantes necessite de ajustes por conta dos valores da matéria prima, que ficou menor nos RELATÓRIOS SAP utilizados pelos autuantes, 60% a 75% do custo total contra valores de mais de 90% nos RELATÓRIOS DE PRODUÇÃO, e com isto, aumentando a glosa do crédito fiscal nas transferências, já que a matéria prima foi mantida no cálculo, entende ser inviável tais ajustes no âmbito da diligência, pois demanda praticamente um novo procedimento.

Observa que os demonstrativos dos autuantes de fls. 15 a 31 inclusive são feitos em aplicativo de uso corrente pela fiscalização e que não são utilizados pela ASTEC/CONSEF, haja vista que nesta unidade os trabalhos de alteração dos Autos de Infração são de natureza meramente pontuais, o que não ocorre no presente caso.

O autuado cientificado do Parecer ASTEC Nº 99/2014 se manifestou (fls. 636 a 639). Após discorrer sobre o trabalho realizado pelo diligenciador da ASTEC/CONSEF, consigna que considerando a confirmação das suas alegações defensivas por Auditor Fiscal estranho ao feito, requer que esta JJF determine que o autuante refaça os demonstrativos do Auto de Infração, recalculando o crédito tributário originalmente lançado com base nos elementos fornecidos pela empresa em sua Defesa e demais Manifestações.

Salienta que tendo em vista que o autuante já foi instado a recalcular o crédito tributário exigido no Auto de Infração, mas preferiu ignorar a determinação deste órgão julgador e insiste na regularidade do lançamento, requer que seja o agente fazendário alertado de que a imprestabilidade dos relatórios SAP para os fins pretendidos na autuação já restou ultrapassada em sede de diligência, sendo necessária a reapuração dos valores.

Finaliza requerendo, com amparo no art. 149-A do RPAF, que após a realização da diligência pelo autuante, nos termos acima requerido, seja intimado para se manifestar.

Os autuantes, cientificados do Parecer ASTEC n. 99/2014, se pronunciaram (fls. 644 a 654). Afirmam que apesar do Parecer ASTEC reconhecer a razoabilidade dos argumentos e provas trazidas pelo autuado, não foi devidamente comprovada a imprestabilidade dos custos de produção do RELATÓRIO SAP, utilizados nas demais auditorias realizadas no estabelecimento. Mantêm a autuação.

O então Relator do presente processo, ilustre Auditor Fiscal José Raimundo Conceição, submeteu em pauta suplementar a realização de mais uma diligência, desta feita à ASTEC/CONSEF, considerando a permanência das lacunas que impossibilitavam a correta apreciação dos fatos controversos e em respeito ao devido processo legal e a busca da verdade material, tendo esta JJF deliberado, por unanimidade, pela conversão do feito em diligência (fls.698/699), a fim de que o diligenciador adotasse as seguintes providências:

- a) Examinar se, efetivamente, a contabilização dos custos de produção do estabelecimento autuado é levada a efeito com a utilização das FICHAS SAP (como insiste o Fisco) ou através do RELATÓRIO DE PRODUÇÃO (como insiste o autuado).*
- b) Respondido o quesito do item anterior, poder-se-á validar ou não a alegação defensiva principal de distorção na forma de apuração da base de cálculo das operações, objeto do presente auto de infração, ao confrontar os demonstrativos elaborados pela fiscalização (fls. 15/29) e os Relatórios de Produção elaborados pelo autuado relativos às transferências de DCEBRUT, (fls. 320/342).*
- c) A partir de então, verificar, conforme alega a defesa, se da análise dos relatórios mensais de produção (fls.468/619) é possível identificar todos os elementos aplicados na fabricação do DCEBRUT, na medida em que tal relatório disponha de fato nominalmente cada um dos materiais e seus respectivos custos.*
- d) Caso confirmadas as alegações da defesa, refazer os demonstrativos fiscais, após a exata identificação dos produtos do contribuinte autuado (nos seus respectivos valores) que devem compor a base de cálculo das operações de transferências interestaduais,*

conforme indicação do art. 13, § 4º, II da LC 87/96;

Considerando a impossibilidade de atendimento da diligência pela ASTEC/CONSEF, em face às razões aduzidas pelo diligenciador que emitiu o Parecer ASTE Nº. 99/2014, o PAF foi encaminhado à IFEP/INDÚSTRIA para atendimento da diligência, conforme despacho acostado à fl. 705 dos autos.

O Auditor Fiscal estranho ao feito designado para cumprir a diligência se pronunciou (fls. 711 a 713), observando que o levantamento levado a efeito pelos autuantes se baseou nas fichas do Relatório SAP fornecidas pelo Contribuinte, sendo que aí reside o cerne da questão, já que o autuado alega que os valores deste Relatório SAP não são apropriados para o cálculo do custo de produção do DCEBRUT, com foco na composição da base de cálculo da transferência. Diz que o autuado entende que o relatório que deve servir de base para a correta composição da base de cálculo seria o RELATÓRIO DE PRODUÇÃO MENSAL.

Salienta que a referida divergência foi responsável pela conversão do processo em diligência por diversas vezes para o esclarecimento da questão, culminando com o Parecer Técnico emitido pela ASTEC/CONSEF de fls. 454 a 456 que conclui no sentido de que *o demonstrativo dos autuantes necessite de ajustes por conta dos valores da matéria prima, que ficou menor nos RELATÓRIOS SAP utilizados pelos autuantes (60% a 75% do custo total contra valores de mais de 90% nos RELATÓRIOS DE PRODUÇÃO, e com isto, aumentando a glosa do crédito fiscal nas transferências, já que a matéria prima foi mantida no cálculo) ...*

Assinala que o refazimento da planilha de cálculo da fiscalização considerando os valores de custo de produção do DCEBRUT apresentados pelo autuado, consiste em acatar os valores conforme arquivo em planilha editável em CD, anexada à fl. 466 dos autos. Acrescenta que na planilha “Planilha ICMS BRK – EDITÁVEL”, na aba intitulada “Comparações”, no campo “Houve transf. com preço acima do custo de produção considerando-se os Rels. de Produção para apuração das bases de cálculo? – SIM”, a empresa apresenta os meses em que houve transferência por preço acima do custo de produção e faz a “REAPURAÇÃO DO DÉBITO A PARTIR DOS RELATÓRIOS DE PRODUÇÃO”, chegando-se ao final ao valor remanescente de R\$ 316.607,81, conforme planilha que apresenta.

Assinala que a íntegra dos dados da planilha apresentada pelo contribuinte se encontra impressa e anexada aos autos às fls. 714 a 719.

Ressalta que em relação aos exames contábeis específicos na escrituração dos custos de produção do estabelecimento autuado, os mesmos se encontram dificultados tendo em vista a forma consolidada das informações de balanço e da ECD, uma vez que o CNPJ tem diversas filiais, inclusive noutros Estados.

Finaliza dizendo que com base em todas as informações já prestadas nas diligências do presente processo, especialmente no conteúdo do parecer técnico da ASTEC/CONSEF, fica ajustada a referida planilha de cálculo para possibilitar aos julgadores desta JJF julgar procedente em parte o Auto de Infração no valor histórico de R\$ 316.607,81.

O autuado, cientificado do resultado da diligência se manifestou (fls. 725/726) reiterando em todos os seus termos as alegações defensivas já apresentadas, as quais revelam a insubsistência do lançamento, tendo em vista os autuantes reduziram indevidamente a base de cálculo aplicável às transferências realizadas pela filial autuada. Reitera, também, a arguição de decadência atinente ao período de janeiro a novembro de 2007.

Finaliza requerendo que seja reconhecida a decadência e o acatamento das alegações defensivas para julgar improcedente o Auto de Infração.

A autuante Euziane Gouveia apresentou Informação Fiscal Adicional (fl. 731) referente à manifestação do autuado, consignando que concorda quanto à decadência arguida atinente ao mês de julho e setembro de 2007, no valor de R\$ 775,54 e R\$ 2.290,27, respectivamente.

Finaliza dizendo que reitera o consubstanciado na diligência acostada às fls. 711 a 719, com as alterações verificadas nesta Informação Fiscal, e opina pela procedência parcial do Auto de Infração, reduzindo o valor de R\$ 316.607,81 para R\$ 313.542,00.

O autuado, intimado da Informação Fiscal (fls. 732 a 735) não se manifestou.

Presente na sessão de julgamento o ilustre patrono do autuado, o advogado Alisson dos Santos Moreira OAB/BA nº.28.414.

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

Inicialmente, verifico que o lançamento de ofício em lide foi realizado em total observância ao devido processo legal, no seu sentido amplo, haja vista que o trabalho fiscal levado a efeito pelos autuantes foi fundamentado na Lei Complementar nº. 87/96, na Lei Estadual 7.014/96, RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/2012, Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

Verifico que os elementos elaborados pelos autuantes - planilhas, demonstrativos - foram entregues ao autuado em meio físico e arquivos eletrônicos, inexistindo, portanto, cerceamento do direito de defesa, registre-se, direito amplamente exercido pelo impugnante.

O impugnante argui a ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário relativos às competências de janeiro a novembro de 2007, nos termos do art. 156, V, do CTN, à época da ciência da autuação.

Observa que o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, haja vista que cabe ao Contribuinte apurar e recolher o valor que entende devido, submetendo o procedimento por ele adotado ao crivo da administração fazendária, portanto, o prazo decadencial a que está sujeito o ICMS é aquele previsto no art. 150, § 4º do CTN, no caso de 05 (cinco) anos contado a partir da ocorrência do fato gerador.

Alega o impugnante que os procedimentos realizados pela empresa para apuração e pagamento do ICMS relativo ao período de janeiro a novembro de 2007 já haviam sido homologados quando da sua ciência acerca da autuação, desse modo, o direito de a Fazenda Pública Estadual de constituir os créditos tributários relativos ao citado período já estava fulminado pela decadência.

Efetivamente, ocorreu a decadência arguida pelo impugnante referente ao crédito tributário exigido no período de janeiro a novembro de 2007, haja vista que o Auto de Infração foi lavrado em 06/12/2012 e a ciência do Contribuinte ocorreu em 18/12/2012, portanto, após o prazo de 05 (cinco) anos de ocorrência do fato gerador, consoante o art. 150, § 4º, do CTN.

Cabível observar que nesse sentido aponta a jurisprudência deste CONSEF, fundamentada em orientação jurídica oriunda da Procuradoria Geral do Estado – PGE/PROFIS, consoante o Incidente de Uniformização n. PGE 2016.1947100.

Diante disso, cabe a exclusão dos valores exigidos referentes aos meses de janeiro a novembro de 2007.

No mérito, no que tange à alegação defensiva de impossibilidade de a Fiscalização desconsiderar a legislação do Estado de origem, verifica-se que, na realidade, não se trata de desconsideração da legislação do Estado de origem, haja vista que a lei não restringiu o direito ao crédito nem elevou a carga tributária do contribuinte.

Na realidade, a glosa do crédito fiscal de que cuida o presente Auto de Infração, não ofende ao princípio constitucional da não-cumulatividade, haja vista que a compensação do imposto devido em operações sujeitas ao ICMS com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro

Estado é garantia constitucional. Contudo, para que haja direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores é indispensável que este imposto cobrado não ultrapasse o estabelecido pela legislação.

É certo que a base de cálculo do ICMS devido nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa é definida pela Lei Complementar nº 87/96. A Lei nº 7.014/96 apenas trouxe novos critérios para a sua apuração nas hipóteses em que o contribuinte não apresentasse o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida, em consonância com o art. 148 do CTN.

No presente caso, a glosa do crédito fiscal utilizado indevidamente não representa descon sideração da legislação do Estado de origem, mas sim observância dos limites estabelecidos pela Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 87/96 e visa evitar prejuízos na repartição das receitas tributárias entre os Estados de origem e destino.

A base de cálculo das transferências foi encontrada pelos autuantes mediante os relatórios entregues pela própria empresa, sendo os cálculos efetuados com base no custo da mercadoria produzida, na forma do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

Observa-se que nos demonstrativos elaborados pelos autuantes foram considerados tão somente os itens MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA DIRETA e ACONDICIONAMENTO (EMBALAGEM), conforme determina o art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96 e correspondente regra contida no art. 17, § 7º, inc. II, da Lei nº 7.014/96.

A definição da base de cálculo pela lei complementar não buscou associar a definição ampla de custo de produção conforme a contabilidade de custos. Certamente que se o legislador tivesse intenção de aplicar o conceito de custo de produção estabelecido pela contabilidade de custos, não teria feito ressalva contida na norma que restringe os itens que a contabilidade associa ao custo de produção. Por outro lado, a determinação da base de cálculo pela lei complementar não exige que se produza uma contabilidade paralela. Ou seja, apenas define a base de cálculo a ser consignada no documento fiscal, sem interferir no valor que se queira atribuir à mercadoria nem nos procedimentos para escrituração dos lançamentos contábeis.

Assim sendo, a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas pelo remetente deve ser composta apenas pelos itens do custo de produção expressamente estabelecidos na lei complementar. Por certo que se a intenção do legislador fosse estabelecer como base de cálculo o custo de produção na forma entendida pela contabilidade de custos, não haveria de redefini-lo expressamente como fez na lei complementar.

Resta evidente que se não pretendesse o legislador restringir o sentido do custo da mercadoria produzida, não haveria necessidade alguma de que utilizasse a expressão que indica definição restritiva como *assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*, haja vista que utilizaria expressão que revelasse intenção de apenas exemplificar itens que fizessem parte do conceito aplicado, como *assim entendida a soma de itens como custo da matéria-prima ...*

Considerando que há na Lei Complementar nº 87/96 uma definição restritiva da expressão "custo de mercadoria produzida" de forma taxativa, e não simplesmente uma menção de seus itens de forma exemplificativa, não é possível dar uma interpretação extensiva a esta norma, conforme aduzido pelo impugnante.

Relevante registrar que a jurisprudência predominante deste CONSEF aponta neste sentido, conforme se verifica nos Acórdãos CJF Nº 0255-11/16, CJF Nº 0160-11/16, CJF Nº 0112-11/16, CJF Nº 0069-11/16 e CJF Nº 0067-11/16, cujas ementas são reproduzidas abaixo:

“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0255-11/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS

ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Operações de transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa. A base de cálculo é restrita ao custo de produção, assim definido em lei: matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96. Indevido a utilização de créditos fiscais pelo destinatário relativo à aplicação da alíquota interestadual sobre os demais elementos de custo de produção. Rejeitada a prejudicial de mérito do prazo decadencial. Decisão por maioria. Não acolhida as preliminares de nulidades. Decisão não unânime. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0160-11/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma sociedade empresária, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0112-11/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0069-11/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTO AO MESMO TITULAR. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido no art. 13, § 4º, II da LC 87/96: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.”

“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0067-11/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO FIXADA PELA UNIDADE DA FEDERAÇÃO DE ORIGEM SUPERIOR À ESTABELECIDADA EM LEI COMPLEMENTAR, CONVÊNIOS OU PROTOCOLO. Fato demonstrado nos autos. A imputação diz respeito ao parâmetro fixado pelo art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96. Não importa o “conceito de custo contábil” segundo a técnica dos manuais de contabilidade. Para integrar a base de cálculo do ICMS nas saídas, em transferência, de mercadoria destinada a outro estabelecimento do mesmo titular situado em outro Estado deve prevalecer o “conceito legal” do custo da mercadoria produzida

expressamente veiculada no dispositivo normativo. Não é todo e qualquer custo de produção que integra a base de cálculo, de acordo com o regramento supracitado da Lei Complementar nº 87/96. A base cálculo é constituída, tão-somente, pela soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A enumeração erigida pelo legislador especifica taxativamente quais as rubricas que devem ser incluídas na base de cálculo. Infração subsistente. Não acatadas as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão recorrida Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.”

Entretanto, no presente caso, em face às alegações defensivas e necessidade de esclarecimentos na busca da verdade material, o então Relator do presente processo, ilustre e saudoso Auditor Fiscal José Raimundo Conceição, submeteu em pauta suplementar as suas razões para realização de diligências, o que foi acolhido pelos demais membros desta Junta de Julgamento Fiscal, sendo realizadas quatro diligências.

Na última diligência, cumprida por Auditor Fiscal estranho ao feito, o diligenciador consignou que o levantamento levado a efeito pelos autuantes se baseou nas fichas do RELATÓRIO SAP fornecidas pelo Contribuinte, sendo que aí reside o cerne da questão, já que o autuado alega que os valores deste RELATÓRIO SAP não são apropriados para o cálculo do custo de produção do DCEBRUT, com foco na composição da base de cálculo da transferência, mas sim que o relatório que deve servir de base para a correta composição da base de cálculo seria o RELATÓRIO DE PRODUÇÃO.

Observou o diligenciador que referida divergência foi responsável pela conversão do processo em diligência por diversas vezes para o esclarecimento da questão, culminando com o Parecer Técnico emitido pela ASTEC/CONSEF nº. 99/2014 que conclui no sentido de que *o demonstrativo dos autuantes necessita de ajustes por conta dos valores da matéria prima, que ficou menor nos RELATÓRIOS SAP utilizados pelos autuantes (60% a 75% do custo total contra valores de mais de 90% nos RELATÓRIOS DE PRODUÇÃO, e com isto, aumentando a glosa do crédito fiscal nas transferências, já que a matéria prima foi mantida no cálculo)...*

Assinalou o diligenciador que o refazimento da planilha de cálculo da fiscalização considerando os valores de custo de produção do DCEBRUT apresentados pelo autuado, consiste em acatar os valores conforme arquivo em planilha editável em CD, anexada à fl. 466 dos autos, sendo que, na planilha “Planilha ICMS BRK – EDITÁVEL”, na aba intitulada “Comparações”, no campo “Houve transf. com preço acima do custo de produção considerando-se os Rels. de Produção para apuração das bases de cálculo? – SIM”, a empresa apresenta os meses em que houve transferência por preço acima do custo de produção e faz a “REAPURAÇÃO DO DÉBITO A PARTIR DOS RELATÓRIOS DE PRODUÇÃO”, chegando-se ao final ao valor devido remanescente de R\$ 316.607,81, conforme planilha que apresenta.

Efetivamente, restou apurado pelo diligenciador que cumpriu a diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal à ASTEC/CONSEF, cujo resultado encontra-se refletido nos termos do Parecer ASTEC Nº 99/2014, a necessidade de ajustes no demonstrativo dos autuantes por conta dos valores da matéria prima, que ficaram menor nos RELATÓRIOS SAP utilizados pelos autuantes (60% a 75% do custo total contra valores de mais de 90% nos RELATÓRIOS DE PRODUÇÃO, e com isto, aumentando a glosa do crédito fiscal nas transferências.

Os ajustes foram realizados, conforme acima discorrido pelo diligenciador, sendo que na reapuração o valor do ICMS devido ficou reduzido para R\$ 316.607,81.

Vale destacar que a autuante Euziane Gouveia da Silva apresentou Informação Fiscal Adicional referente à manifestação do autuado, consignando que concorda quanto à decadência arguida atinente ao mês de julho e setembro de 2007, no valor de R\$ 775,54 e R\$ 2.290,27, respectivamente, e reitera os termos da diligência acostada às fls. 711 a 719, com as alterações verificadas na Informação Fiscal que apresenta, e opina pela procedência parcial do Auto de Infração, reduzindo o valor de R\$ 316.607,81 para R\$ 313.542,00.

No tocante à ocorrência da decadência atinente aos meses de julho e setembro de 2017, esta matéria já foi objeto de apreciação linhas acima, sendo constatada a ocorrência da decadência nos meses de janeiro a novembro de 2007.

Quanto a concordância da autuante atinente ao resultado da última diligência cumprida por Auditor Fiscal estranho ao feito, por certo que isto só confirma a procedência parcial da autuação.

Diante do exposto, a infração é parcialmente subsistente no valor de ICMS devido de R\$313.542,00, ficando o demonstrativo de débito com a seguinte conformação:

Data de Ocorrência	ICMS julgado devido (R\$)
31/12/2007	218.733,64
30/04/2008	13.553,37
31/05/2008	39.559,99
30/11/2008	41.695,00
TOTAL	313.542,00

Quanto ao pedido de dispensa/redução da multa imposta, cumpre observar que, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, não tem este órgão julgador administrativo de Primeira Instância competência para tanto.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0049/12-2**, lavrado contra **BRASKEM S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 313.542,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de março de 2023.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR