

PROCESSO	- A. I. N° 206891.0049/12-2
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BRASKEM S.A.
RECORRIDOS	- BRASKEM S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF n° 0026-01/23-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 14/03/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0079-12/24-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. RECEBIMENTO DE PRODUTO 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 deve ser adotado 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 realizadas culminaram com o refazimento dos cálculos e redução do valor do débito. Excluídos os valores alcançados pela decadência. Infração parcialmente procedente. Corrigido a data de ocorrência indicada com erro na Decisão recorrida. Acatado pedido de exclusão da multa aplicada, conforme o artigo 106, inciso I do CTN. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata se de Recurso de Ofício interposto pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração e Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a decisão que julgou procedente em parte a infrações 1, conforme disposto no art. 169, I, “a” e “b” do RPAF/BA.

O Auto de Infração lavrado em 06/12/2012, acusa o cometimento da seguinte infração:

INFRAÇÃO 01 – 01.02.23 - 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 - R\$ 5.655.005,31, acrescido da multa de 60%.

Consta na “Descrição dos Fatos” 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 esfuentes, 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 conforme 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.

Na decisão proferida (fls. 741 a 774) foi apreciado que:

Verso 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, existindo, 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 critério 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 desconsideração 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 redefinir 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 N° 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 PROVADO. Decisão não unânime.”

“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF N° 0067-11/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO FIXADA PELA UNIDADE DA FEDERAÇÃO DE ORIGEM SUPERIOR À ESTABELECIDA 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 PROVADO. 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 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)....

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.

Esfetivamente, 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.

A 1ª JJF recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art.169, I, “a” do RPAF/BA.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 784 a 788) por meio do advogado Danilo Bastos Paixão, OAB/BA nº 20.749, inicialmente ressalta a sua tempestividade, discorre sobre a infração, argumentos defensivos, diligências fiscais, inclusive realizada pela ASTEC/CONSEF, manifestações da empresa e de uma das autuantes, concordando com arguição de decadência atinente aos meses de julho e setembro [2007], e redução do valor exigido para R\$ 313.542,00 que foi acolhido na decisão ora recorrida.

Pontua que no demonstrativo constante do Acórdão proferido pela 1ª JJF ocorreu um erro material ao indicar o valor de R\$ 218.733,64 apurado em diligência de competência de janeiro/2008, e não de dezembro/2007 que requer correção por ocasião da liquidação de eventual saldo remanescente.

Quanto a dispensa/redução da multa imposta, ressalta que a turma julgadora se declarou incompetente para apreciar o pedido de afastamento da multa por descumprimento de obrigação principal, porém está fundamentado no art. 100, III, parágrafo único do CTN, que transcreveu à fl. 786 e merece ser apreciado nesta segunda instância, à luz da sua própria jurisprudência.

Argumenta que o contribuinte não pode ser penalizado quando suas ações estiverem amparadas em práticas realizadas de forma reiterada pelas autoridades administrativas, como demonstrou na sua defesa, de as fiscalizações 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”.

E que diferente de outros Estados, não há um parecer do Estado da Bahia acerca dos critérios a serem adotados para fins de apuração do ICMS devido nas transferências interestaduais e em diversas fiscalizações anteriores, apurava 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, tendo a parte do lançamento deste Auto de Infração apresentado uma inovação na conduta reiterada pelo Fisco Estadual, adotando critérios divergentes para uma mesma situação fático-jurídica, situação que atenta contra o princípio da segurança jurídica.

Alega que na situação em questão:

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 Recorrente 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.

Ressalta que conforme o art. 100, III, parágrafo único do CTN, de forma coerente o legislador

manifestou que se o “*contribuinte pauta suas condutas em conformidade e harmonia com o posicionamento dos órgãos fiscalizatórios, não é justo que lhe seja aplicada qualquer penalidade em razão de uma mudança abrupta na interpretação da norma jurídica tributária pelos representantes fazendários*”, motivo pelo qual deve ser excluída a penalidade e acréscimos moratórios, evitando punir quem confia na própria Administração, para não configurar afronta ao princípio da boa-fé, que é um dos corolários do princípio da moralidade administrativa (art. 37 CF).

Destaca que a exclusão da multa já foi acatada em diversas oportunidades a exemplo do Acórdão CJF nº 0391-12/19 que levou em consideração a Decisão do Acórdão CJF Nº 0012-11/15.

Nesse contexto, argumenta que a fiscalização do Estado da Bahia, ao apurar o ICMS nas transferências interestaduais, sempre incluiu na sua base de cálculo o total dos custos fixos e variáveis, sem quaisquer glosas cujo procedimento foi alterado neste lançamento, através do qual glosa custos de produção que se inserem nestas rubricas com o objeto de reduzir o crédito fiscal a que faz jus a Recorrente.

Requer provimento do Recurso Voluntário, “*para que sejam afastados juros e penalidades, com base no art. 100, inciso III c/c o Parágrafo único do CTN*” e convalidado o afastamento dos débitos promovido pela Junta de Julgamento, negando provimento ao Recurso de Ofício.

Registrada a presença na sessão de videoconferência, Dr. Alisson dos Santos Moreira que exerceu o seu direito regimental de sustentação oral.

VOTO

Inicialmente cabe apreciar o Recurso de Ofício interposto pela 1ª JJF face a desoneração dos valores exigidos que superam R\$ 200.000,00 conforme previsto no art. 169, I, “a” do RPAF/BA.

Constato que a redução proferida na decisão decorreu do acolhimento do pedido relativo à materialização da decadência e da apuração da base de cálculo.

No tocante a decadência, verifico que a 1ª JJF apreciou que o lançamento refere-se a fatos geradores ocorridos no período de janeiro/2007 a dezembro/2008, com lavratura do Auto de Infração em 06/12/2012 e a ciência em 18/12/2012, e afastou a exigência dos valores pertinentes ao período de janeiro a novembro de 2007, por decorrer prazo de 05 (cinco) anos de ocorrência do fato gerador, consoante o art. 150, § 4º do CTN.

Como se trata de exigência fiscal relativo à utilização indevida de crédito fiscal de operações interestaduais com base de cálculo superior a estabelecida em lei complementar, observo que tendo sido declarado o fato jurídico tributário que fez parte da apuração e recolhimento do ICMS, ocorreu a decadência nos termos do art. 150, § 4º do CTN, conforme jurisprudência do CONSEF e orientação jurídica contida no Incidente de Uniformização PGE nº 2016.1947100 da PGE/PROFIS.

No mérito, observo que o estabelecimento autuado questionou a apuração da base de cálculo do ICMS devido nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, em razão de os autuantes terem se baseado nas fichas do RELATÓRIO SAP para apurar o custo de produção do DCEBRUT ao invés da composição da base de cálculo utilizando o RELATÓRIO DE PRODUÇÃO.

Conforme apreciado na decisão recorrida, foram feitas diversas diligências, pela fiscalização (fls. 439/445), ASTEC/CONSEF (fls. 454/456) e fiscal estranho ao feito (fls. 711/713) que reapurou o custo de produção do DCEBRUT com base no RELATÓRIO DE PRODUÇÃO e refez a “REAPURAÇÃO DO DÉBITO” que implicou em redução do valor exigido para R\$ 316.607,81.

Ressalte-se que a autuante Euziane Gouveia da Silva ao tomar conhecimento do resultado da diligência fiscal (fl. 731) reconheceu a materialização da decadência de parte dos valores exigidos e concordou com o resultado da diligência efetuado pelo auditor estranho ao feito.

Por tudo que foi exposto, constato que a decisão proferida que implicou na redução do débito de R\$ 5.655.005,31 para R\$ 313.542,81 decorreu do acolhimento da decadência em conformidade com

jurisprudência do CONSEF e reapuração do ICMS exigido com base em provas materiais carreadas ao processo e base de cálculo em conformidade com a legislação do imposto.

Recurso de Ofício NÃO PROVIDO.

No Recurso Voluntário interposto o sujeito passivo não questionou o mérito da exigência fiscal referente aos valores remanescentes, tendo requerido o não provimento do Recurso de Ofício e:

- i) Que fosse corrigido o erro material do valor exigido de R\$ 218.733,64 para janeiro/2008 e não de dezembro/2007;
- ii) Fosse afastado a multa com fundamento no art. 100, III, parágrafo único do CTN.

Com relação ao pedido de correção da data da exigência indicada no voto como de dezembro/2007 para janeiro/2008 constato que no demonstrativo de fl. 712, o diligente indicou para o valor de R\$ 218.733,66 como “Mês do Custo” 12/2007 e “Período 01/2008”.

Portanto, assiste razão ao recorrente de que o valor remanescente é devido no mês 01/2008 e não 12/2007 o que será feito no demonstrativo do final do voto.

Quanto ao pedido de afastamento da multa, observo que na decisão recorrida foi apreciado que *“por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, não tem este órgão julgador administrativo de Primeira Instância competência para tanto”*.

O recorrente argumentou que a fiscalização do Estado da Bahia na apuração da base de cálculo dos créditos fiscais do ICMS relativo as operações de transferências interestaduais consideravam os custos fixos e variáveis, sem quaisquer glosas, porém mudou o procedimento, restringindo custos de produção de rubricas, com o objetivo de reduzir o crédito fiscal.

Pela análise dos elementos constato que:

- a) A exigência fiscal refere-se a fatos geradores ocorridos no período de 2007 e 2008.
- b) A lavratura do Auto de Infração foi feita em 06/12/2012 indicando como enquadramento a infringência disposta no art. 93, § 5º e 97, VIII do RICMS/97 que admitiu crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado *“quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo”*, tendo sido glosado o crédito do valor excedente (art. 97, VIII).
- c) A intimação feita pela fiscalização ao contribuinte em 02/08/2012 (fls. 33/34) para apresentar planilha do custo de produção do produto DCEBRUT oriundo de transferências oriunda de fábricas no Estado de Alagoas indica cumprimento de procedimento previsto no art. 148-A do RICMS/97 que prevê:

Art. 148-A. O contribuinte que receber por transferência mercadorias originadas de sua indústria, ainda que através de estabelecimento atacadista, obriga-se a manter à disposição do fisco arquivo eletrônico no formato texto (txt) contendo a planilha de custos de produção de cada produto.

Nota: O art. 148-A foi acrescentado pela Alteração nº 138 (Decreto nº 12313, de 13/08/10, DOE de 14 e 15/08/10), efeitos a partir de 14/08/10.

§ 1º Na hipótese da transferência ser efetuada de estabelecimento atacadista, o contribuinte obriga-se também a manter à disposição do fisco arquivo eletrônico atendendo às especificações técnicas estabelecidas no Conv. ICMS 57/95 com as informações atinentes ao registro fiscal dos documentos recebidos em cada mês no estabelecimento remetente localizado em outra unidade da Federação.

§ 2º A falta da entrega, quando intimado, dos arquivos eletrônicos previstos neste artigo implica em cassação de tratamento tributário diferenciado obtido mediante termo de acordo ou regime especial, sem prejuízo da penalidade prevista no inciso XX do art. 42 da Lei 7014/96.

Pelo exposto, pode-se concluir que:

- i) A base de cálculo foi apurada em conformidade com o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/1996;
- ii) O art. 93, § 5º, II e art. 97, VII do RICMS/97 já indicava admissão de crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado *“quando, em operação interestadual, a legislação da unidade*

federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar”;

iii) Os procedimentos fiscalizatórios para apurar a base de cálculo do custo de transferência (art. 13, § 4º, II da LC 87/1996) só foi regulamentado pelo Decreto nº 12.313, de 13/08/2010, com a inserção do art. 148-A no RICMS/1997 que obrigou os contribuintes que recebessem transferência de mercadorias originadas de sua indústria, a apresentarem arquivo eletrônico contendo a planilha de custos de produção de cada produto.

De acordo com o exposto, pode se concluir que no exercício de 2012 a fiscalização aplicou procedimentos fiscais regulamentados no exercício de 2010, na homologação dos exercícios de 2007 e 2008, o que denota mudança de práticas reiteradas efetuadas pelas autoridades administrativas, mesmo que amparado na LC 87/1996.

Neste contexto, observo que o art. 100, III do CTN estabelece:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

Nesta situação específica, entendo que assiste razão ao recorrente para afastar a aplicação da multa, mantendo a exigência do ICMS remanescente apurado pelo diligente, a exemplo de precedentes julgados por este CONSEF nos Acórdãos CJFs nºs 0391-12/19 e 0012-11/15.

Como a regulamentação feita pelo Decreto nº 12.313, de 13/08/2010, com a inserção do art. 148-A no RICMS/1997, trata-se de norma interpretativa deve ser aplicado o disposto no art. 106, I do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a redução do débito de R\$ 5.655.005,31 para R\$ 313.542,00 conforme demonstrativo abaixo, retificando a data de ocorrência de 31/12/2007 para 31/01/2008 e afastando a multa aplicada nos termos do art. 106, I do CTN, mantendo a exigência do imposto com os acréscimos legais.

Data Ocorr.	Data Veto	Ap. diligência (fl. 712)	Julgado 2ª CJF
31/07/2007	09/08/2007	775,54	Decadência
30/09/2007	09/10/2007	2.290,27	Decadência
31/01/2008	09/02/2008	218.733,64	218.733,64
30/04/2008	09/05/2008	13.553,37	13.553,37
31/05/2008	09/06/2008	39.559,99	39.559,99
30/11/2008	09/12/2008	41.695,00	41.695,00
TOTAL		316.607,81	313.542,00

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0049/12-2, lavrado contra **BRASKEM S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 313.542,00, sem incidência da multa de 60%**, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, mantendo a exigência do imposto e dos acréscimos legais, conforme o artigo 106, inciso I do CTN.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de fevereiro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS