

A. I. Nº - 279469.0005/12-5
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS
AUTUANTES - EUZIANE GOUVEIA DA SILVA, JUDSON CARLOS SANTOS NERI, MARCELO MATTEDI E SILVA, MARCOS ANTONIO SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO, RODRIGO JOSE PIRES SOARES e TANIA MARIA S. DOS REIS
ORIGEM - SAT/COPEC/GEFIS
INTERNET - 24.05.2013

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF Nº 0087-02/13

EMENTA: ICMS. ARBITRAMENTO. BASE DE CÁLCULO. SAÍDAS DE PRODUTOS EM TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, COM PREÇO INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. FALTA DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS. O procedimento fiscal tem fundamento na legislação, especificamente no art. 22-B da Lei nº 7.014/96, que prevê a possibilidade de se arbitrar a base de cálculo do ICMS admitida nos termos do § 4º do artigo 13 da LC nº 87/96, para efeito de apropriação de crédito fiscal nas transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, oriundas de outra unidade da Federação, quando o contribuinte não fornecer os arquivos magnéticos para a apuração do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida. Sem a apresentação dos citados documentos, não há como saber se a base de cálculo nas transferências está em conformidade com a LC nº 87/96. Justifica-se o arbitramento, tendo em vista que não foram apresentados os documentos acima citados, impossibilitando saber se a base de cálculo nas transferências está em conformidade com a LC nº 87/96. Atendidos os requisitos legais. Mantido o lançamento. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 27/12/0212, em razão de o sujeito passivo ter deixado de recolher o ICMS, no valor de R\$24.797.618,86, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil, relativa ao período de janeiro a dezembro de 2007, conforme demonstrativos e documentos às fls. 05 a 25.

Em complemento consta: *O contribuinte não atendeu a diversos Termos de Intimação para a apresentação de documentos que permitiriam a determinação do Custo de Transferência, de acordo com a legislação em vigor, de mercadoria produzida pela própria empresa (Nafta para uso petroquímico) e transferida de outras unidades da Federação para estabelecimento da empresa localizada neste Estado, motivando o arbitramento de Base de Cálculo.*

Foram dados como infringidos os artigos 22 e 22-B da Lei nº 7.014/96 e artigo 146, §1º, artigo 937, inciso I e artigo 938 do RICMS/97, com aplicação da multa prevista no artigo 42, inciso IV, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

O autuado, através de advogado legalmente constituído, apresenta defesa tempestiva, fls. 29 a 53, faz uma síntese dos fatos, e impugnou o auto de infração pelas razões de fatos e de direito a seguir aduzidas.

Preliminarmente, argüiu a nulidade do auto de infração por descrição incorreta dos fatos, com fulcro no artigo 39, do RPAF/99.

Destaca que a autuação se reporta a acusação de que foi adotado custo fiscal maior que o previsto na legislação e, por conseguinte, creditamento indevido de ICMS, conforme indicado na planilha anexa às fls. 05 do Auto de Infração, denominada “ARBITRAMENTO – ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS (CUSTO TRANSFERÊNCIA) – 2007 – DADOS DA DIPJ”.

Argumenta a descrição dos fatos imputados não encontram qualquer correspondência com a conduta praticada pela empresa, o que além de representar flagrante violação ao princípio da legalidade (art. 5º, II c/c art. 150, I da CF/88; art. art. 96, art. 97, II e V c/c art. 100 do CTN), lhe inviabiliza o exercício do seu direito à ampla defesa (art. 5º, LIV e LV da CF/88 c/c art. 2º, do RPAF – Decreto nº 7.629/99).

Assim, sustenta que a autuação foi descrita como se a tivesse deixado de recolher ICMS, infração que afirma não ter ocorrido nos termos lavrados no auto de infração tributária combatido, desta feita padece de nulidade o auto de infração uma vez que narrou a conduta da autuada em desacordo com a realidade fática e condutas praticadas.

Ainda em preliminar, argüiu a decadência do direito de constituição do crédito dos fatos geradores relativos ao período de janeiro a dezembro de 2007, tendo em vista o decurso de prazo superior a cinco anos.

Comenta que o ICMS é tributo sujeito a lançamento por homologação, na medida em que o próprio Código Tributário Nacional, de forma expressa, fixa norma decadencial específica para os tributos sujeitos a essa modalidade de lançamento, nos termos cristalinos do § 4º do seu art. 150, e aduz que é equivocada a premissa de que se aplica ao presente caso a norma do art. 173, I, do CTN. Transcreve e jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, e ensinamento da doutrina no tocante ao alcance das normas, na visão de renomado tributarista.

No mérito, destaca que a autuação trata de creditamento de ICMS sobre entradas de transferências interestaduais de Nafta Braskem (PB62C) entre estabelecimentos Petrobrás no exercício de 2007, sob o fundamento de que não foram observadas as disposições contidas nos incisos I e II, § 4º, artigo 13, da Lei Complementar 87/96 na determinação do Custo Fiscal.

Esclarece que a atividade empresarial a Petrobrás, por intermédio da Refinaria Landulpho Alves de Mataripe – RLAM recebe nafta petroquímica de estabelecimentos de sua propriedade localizados em outros Estados da Federação, cuja mercadoria, durante o período de apuração indicado na autuação foi procedente da REPAR – Refinaria do Paraná-PR, Terminal Marítimo de Ilha D’ água – RJ, bem como da REMAN – Refinaria de Manaus – AM.

Diz que por se tratar de transferência interestadual de bem entre estabelecimentos empresariais da mesma Companhia não há preço de venda da mercadoria, desta feita, faz-se necessária a identificação do custo fiscal para fins de formação da base impositiva do ICMS bem como a quantificação dos débitos/créditos desta exação.

Destaca que o motivo da autuação foi pelo fato de a fiscalização ter discordado da maneira pela qual a autuada formou o custo fiscal da mercadoria e por isso lavrou o Auto de Infração utilizando-se da sistemática do arbitramento da base de cálculo da operação.

Aduz que os valores arrolados pela SEFAZ-BA na formação do percentual da base de cálculo arbitrada, página 5 desse AI, são valores globais incluídos na DIPJ 2008/2007, porém, argumenta que por força dos ordenamentos expedidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, (INS SRF nºs 849/2008 e 1.264/2012), os valores informados na DIPJ consolidam todas as operações da

Companhia no território nacional, incluindo os valores relacionados aos segmentos de exploração e abastecimento.

Chama a atenção que a fiscalização considerou os valores que compõe o custo fiscal da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º da LC 87/96, utilizando-se do custo da matéria-prima, de material secundário, de mão-de-obra e acondicionamento de toda a PETROBRAS, em todas as suas atividades, cujos valores diz não ter possuir qualquer vinculação a atividade de produção de NAFTA PETROQUÍMICA.

Ressaltar que a sistemática do arbitramento traduz uma presunção fiscal acerca do valor da respectiva operação que se pretende tributar e deve retratar de maneira mais aproximada o valor da operação, para então ser encontrado o valor da base de cálculo do ICMS a ser recolhido. Sobre a questão de presunções, diz que a doutrina e jurisprudência têm aceitado a utilização de presunções em matéria de Direito Tributário, sobretudo em relação à técnica da apuração por arbitramento, porém, desde que sejam corretamente aplicadas e não infrinjam os preceitos constitucionais.

Por contas disso, sustenta que a fiscalização a levar em conta os critérios indicados na autuação desvirtuou a realidade fática e ofendeu o princípio da verdade material, uma vez que o custo fiscal da mercadoria foi atribuído de maneira incorreta.

Assim, diz que além de levar em conta o custo da matéria-prima, de material secundário, de mão-de-obra e acondicionamento de toda a PETROBRAS e não apenas da atividade do refino da NAFTA, os autuantes calcularam o montante de créditos apropriados pela RLAM incluindo a transferência interestadual de vários produtos e não apenas da Nafta Petroquímica.

Explica que o montante dos créditos (R\$ 59.409.724,11) listados pela SEFAZ-BA na glosa (coluna F da tabela apensa ao Auto - página 5) refere-se ao total de créditos apropriados no exercício de 2007, na escrita fiscal da RLAM, e como tal é oriundo de transferências interestaduais de vários produtos, como Gasóleo para craqueamento, Gasóleo de vácuo, Pentano C5+, Nafta Braskem, entre outros.

Desta forma, sustenta que houve equívoco ao quantificar o ICMS creditado sobre as transferências interestaduais da Nafta Braskem (PB62C), que na realidade corresponde ao valor de R\$ 43.328.017,48. Frisa que o crédito de ICMS sobre as transferências de outros produtos (R\$ 16.081.706,63) não possui relação com o objeto dessa autuação (Anexo I - Relação de produtos recebidos por transferências, exceto Nafta).

Composição dos Créditos	
PRODUTO	ICMS Creditado
Nafta Braskem	43.328.017,48
Transf. Demais produtos	16.081.706,63
Total Créditos de ICMS	59.409.724,11

Acrescenta, ainda, que, fundamentada na Lei 7.014/1996 (inciso II, artigo 22-B), ao arbitrar a base de cálculo do ICMS, a SEFAZ-BA considera que todas as transferências interestaduais de Nafta Braskem (PB62C), recebidas pela RLAM, teriam como origem, exclusivamente, estabelecimento produtor. Aduz que a autuação também se equivoca neste ponto, uma vez toda a NAFTA oriunda do Terminal de Ilha D' Água deve ser considerada como advinda de Estabelecimento não produtor.

Diz que a Lei Complementar 87/96 em seu artigo 13, § 4º, incisos I e II, segrega os critérios de composição da base de cálculo de ICMS para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesmo titular, quando advierem: 1) de estabelecimento produtor; e 2) de estabelecimentos que não exercem atividades de produção, transcrito abaixo.

"Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;"

Assim, aduz que o entendimento da SEFAZ-BA não reflete a realidade das transferências em tela, tendo apresentado a tabela abaixo, para mostrar que às transferências interestaduais originadas do Terminal - Ilha D'Água aplica-se o inciso I do referido mandamento legal (estabelecimento que não é o produtor), enquanto, às transferências interestaduais originadas da REMAN e REPAR aplica-se o inciso II (estabelecimento produtor).

ESTABELECIMENTO REMETENTE	ICMS Crédito	% s/ICMS total das Transf. NAFTA
Terminal - Ilha D'Água	14.496.710,70	33%
Refinaria - REMAN	27.291.601,88	63%
Refinaria - REPAR	1.539.704,90	4%
Total ICMS S/NAFTA	43.328.017,48	100%

Além disso, ressalta que o cálculo correto do Custo Fiscal das mercadorias acima indicadas deve levar em conta a unidade de medida metro cúbico a 20º, M³20 e as notas fiscais indicadas na autuação levam em conta outras unidades de medidas como toneladas ou quilos.

Esclarece que para conhecer o Custo fiscal utilizado quando da emissão da nota fiscal, é necessário que se faça a conversão da unidade de medida. Já que, sistematicamente, ao definir o Custo Fiscal de cada período esse é expresso em M³20 (metros cúbicos a 20 graus) e quando da emissão das notas fiscais utilizam-se unidades de medidas diferentes, como, por exemplo, toneladas e quilos.

Com, base nesses argumentos, sustenta que ao realizar o arbitramento a Autoridade Fiscal incidiu quatro grandes equívocos

1) **Levou em conta o custo da matéria-prima, de material secundário, de mão-de-obra e acondicionamento de todo a PETROBRAS e não apenas da atividade do refino da NAFTA;**

2) **levou em conta o total de créditos apropriados no exercício de 2007, na escrita fiscal da RLAM, e como tal é oriundo de transferências interestaduais de vários produtos, como Gasóleo para craqueamento, Gasóleo de vácuo, Pentano C5+, Nafta Braskem, entre outros;**

3) **considerou que todas as transferências interestaduais de Nafta Braskem (PB62C), recebidas pela RLAM, teriam como origem, exclusivamente, estabelecimento produtor, deixando de considerar a NAFTA oriunda do Terminal de Ilha D'Água que tem origem em estabelecimento não produtor;**

4) **Considerou unidade de grandeza diversa daquela utilizada para o cálculo do custo fiscal.**

Para demonstrar a forma como realiza o cálculo do Custo Fiscal da Nafta Petroquímica nas transferências provenientes de estabelecimentos produtores, a título de ilustração, apresentou a planilha abaixo:

UO REMETENTE	Nº n. fiscal	Valor da N. Fiscal	Quantidade:	V. Unitário	Bc Trib ICMS	A. ICMS	Vlr ICMS	Vlr CF Unitário da NF
REPAR	4703	R\$ 5.677.176,18	9.988.711,206 KG	R\$ 0,57	5.677.176,18	7,000	397.402,33	377,88
REPAR	4748	R\$ 9.807.634,33	17.256.048,965 KG	R\$ 0,57	9.807.634,33	7,000	686.534,40	377,88
REMAN	77157	R\$ 5.423.377,88	12.389,509 TO	R\$ 437,74	5.423.377,88	12,000	650.805,35	275,39

REMAN	78990	R\$ 6.921.856,14	13.773,199 TO	R\$ 502,56	6.921.856,14	12,000	830.622,74	316,17
REMAN	78757	R\$ 9.083.799,69	20.657,871 TO	R\$ 439,73	9.083.799,69	12,000	1.090.055,96	276,64
REMAN	79629	R\$ 11.396.245,10	24.928,632 TO	R\$ 457,15	11.396.245,10	12,000	1.367.549,41	287,60
REMAN	79680	R\$9.671.875,46	21.156,673 TO	R\$ 457,15	9.671.875,46	12,000	1.160.625,06	287,60
REMAN	79923	R\$ 13.501.820,04	27.033,892 TO	R\$ 499,44	13.501.820,04	12,000	1.620.218,40	314,20
REMAN	80173	R\$ 6.820.239,49	13.655,760 TO	R\$ 499,44	6.820.239,49	12,000	818.428,74	314,20
REMAN	80323	R\$ 7.912.016,63	15.841,761 TO	R\$ 499,44	7.912.016,63	12,000	949.442,00	314,20
REMAN	80700	R\$ 1.617.364,97	3.255,037 TO	R\$ 496,88	1.617.364,97	12,000	194.083,80	312,59
REMAN	80888	R\$ 11.934.419,76	24.018,683 TO	R\$ 496,88	11.934.419,76	12,000	1.432.130,37	312,59
REMAN	81171	R\$ 46.864,85	91,085 TO	R\$ 514,52	46.864,85	12,000	5.623,78	323,69
REMAN	81023	R\$ 8.820.269,50	17.142,731 TO	R\$ 514,52	8.820.269,50	12,000	1.058.432,34	323,69
REMAN	81558	R\$ 6.800.300,77	13.602,885 TO	R\$ 499,92	6.800.300,77	12,000	816.036,09	314,50
REMAN	81793	R\$ 5.285.240,21	10.572,255 TO	R\$ 499,92	5.285.240,21	12,000	634.228,83	314,50
REMAN	82115	R\$ 8.113.499,90	14.630,700 TO	R\$ 554,55	8.113.499,90	12,000	973.619,99	348,88
REMAN	82252	R\$ 8.876.944,86	16.007,385 TO	R\$ 554,55	8.876.944,86	12,000	1.065.233,38	348,88
REMAN	82554	R\$ 9.919.115,69	16.030,328 TO	R\$ 618,77	9.919.115,69	12,000	1.190.293,88	389,28

Observa que nestes quadro/planilha, os cálculos são feitos em conformidade com o que determina a LC 87/96, levando-se em conta o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra;

Explica que quando as transferências são provenientes de estabelecimentos não produtores o valor do custo fiscal utilizado é o valor correspondente à entrada mais recente, sendo corretos os valores indicados abaixo:

UO REMETENTE	Nº nota fiscal	Valor da Nota Fiscal	Quantidade:	V. Unitário	Bc Trib ICMS	Aliq ICMS	Vlr ICMS	Vlr CF Unitário da NF
Ilha D'Água	114	7.733.285,03	7.998.213,767 KG	0,97	7.733.285,03	7	541.329,95	642,83
Ilha D'Água	103	11.320.662,22	11.708.488,684 KG	0,97	11.320.662,22	7	792.446,36	642,83
Ilha D'Água	298	35.684.540,33	35.244.295,061 KG	1,01	35.684.540,33	7	2.497.917,82	673,16
Ilha D'Água	295	11.842.026,73	11.695.929,900 KG	1,01	11.842.026,73	7	828.941,87	673,16
Ilha D'Água	1023	8.295.105,83	8.625.327,207 KG	0,96	8.295.105,83	7	580.657,41	639,40
Ilha D'Água	1131	53.954,43	54.336,003 KG	0,99	53.954,43	7	3.776,81	660,19
Ilha D'Água	1423	8.458.579,24	7.517.173,408 KG	1,13	8.458.579,24	7	592.100,55	748,12

Com base nas demonstrações acima, argumenta que o cálculo do custo fiscal efetuado pelo autuado encontra-se em conformidade com a legislação tributária, devendo a autuação ser julgada totalmente improcedente.

Requeru perícia para realização de vistoria ou exame de caráter técnico e especializado, determinada pela autoridade competente a fim de se esclarecerem ou se evidenciarem certos fatos, a ser efetuada por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada, tendo indicado como seu Assistente Técnico o CONTADOR LUIZ CLÁUDIO VAN DER MAAS DE AZEVEDO – CPF 042.977.197-54, empregado da empresa, com endereço na Rua Soares Cabral 80, Ap. 101, Laranjeiras, Rio de Janeiro-RJ, e formulado os quesitos abaixo:

1. *Quais foram os critérios utilizados pela Autuada para cálculo do custo fiscal de aquisição da mercadoria NAFTA PETROQUÍMICA que constam na autuação fiscal?*
2. *O auto de infração impugnado levou em conta o custo fiscal de aquisição apenas de NAFTA PETROQUÍMICA ou considerou todos os produtos recebidos pelo Estabelecimento autuado?*
3. *Existem diferenças de critérios para o cálculo do custo fiscal referente à NAFTA PETROQUÍMICA oriunda do Terminal de Ilha D'Água para aqueles referentes à NAFTA PETROQUÍMICA procedente da REMAN e da REPAR?*

4. *Qual foi a ordem de grandeza para quantificar a NAFTA que foi levada em conta na autuação? Qual seria a correta ordem de grandeza a ser levada em conta?*
5. *O auto de infração calculou corretamente o custo fiscal da mercadoria?*

Prosseguindo, aduz que na hipótese de serem vencidos todos os argumentos acima expendidos, acrescenta que a multa entabulada no Auto de Infração, no percentual de 100%, deve ser afastada ou diminuída uma vez que foi arbitrada em patamares demasiadamente elevados, revelando-se de inconteste matiz confiscatória, com fulcro no artigo 150, inc. IV, da Constituição Federal, e na jurisprudência no âmbito judiciário.

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;"

Ao final, requer:

- 1) *Seja julgado nulo o Auto de infração combatido uma vez que lavrado em dissonância dos preceitos estabelecidos no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF do Estado da Bahia;*
- 2) *Todavia, acaso seja superada a preliminar de nulidade requer seja reconhecida a decadência do crédito tributário entabulado na cobrança perpetrada pelo Auto de Infração n.º 279469.0005/12-5;*
- 3) *Acaso, sejam vencidos os dois argumentos acima expendidos requer seja julgada improcedente a autuação, uma vez que houve correta mensuração do custo fiscal da NAFTA PETROQUIMICA, não tendo havido falta de recolhimento do Imposto sobre Circulação Mercadoria de Serviços, afastando-se também a multa aplicada;*
- 4) *Sendo superadas todas as alegações acima, requer seja afasta a cobrança de multa no percentual de 100% ante o seu nítido caráter confiscatório.*

Na informação fiscal às fls. 129 a 151, os autuantes em suas considerações iniciais, justificaram que o objetivo desta INFORMAÇÃO FISCAL é procurar esclarecer, inicialmente, que a auditoria desencadeada procurou por todos os meios e flexibilidades possíveis (vide intimações constantes do aludido processo) identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo a evitar ter que utilizar o procedimento de apuração do valor devido ao Fisco através do método de ARBITRAMENTO objetivando possibilitar que, didaticamente, se compreendesse os lindes de eventual controvérsia que poderia ser instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal, caso o contribuinte autuado tivesse feito a apresentação das planilhas de custo de produção (em meio eletrônico), com os detalhes exigidos pelo art. 13, § 4º, II da LEI COMPLEMENTAR 87/96.

Para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal (P.A.F.), fizeram uma análise de todas as normas que envolvem a matéria sob discussão, transcrevem e citam os artigos 155, § 2º, XII, 'i', e 146, III, 'a' da Constituição Federal de 1988 e o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, os quais dão respaldo à Lei Estadual nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), bem como ao RICMS/BA (art. 56, V, 'b'), para estabelecer os elementos constitutivos dos custos de produção a serem considerados para apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual.

Em seguida, esclarecem que apesar de intimado diversas vezes, o autuado recusou-se a apresentar ao Fisco as planilhas de custo de produção (com o detalhamento exigido pela Lei Complementar 87/96), de sorte a permitir a aferição da correta base de cálculo objeto das transferências interestaduais entre os mesmos titulares, momento em que se buscaria

examinar, em outro contexto, se foi efetivada a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, não restou ao Fisco alternativa senão do emprego da norma procedimental denominada ARBITRAMENTO da BASE DE CÁLCULO para se encontrar o valor aproximado (espécie de média) do que deveria ter sido operacionalizado pela Autuada.

Chamam a atenção de que no transcorrer desta peça, a falta de recolhimento de ICMS, por parte do autuado decorreu do simples fato de que este imposto é NÃO CUMULATIVO, pois o CRÉDITO das operações de ENTRADAS são confrontados com os DÉBITOS das operações de SAÍDAS e recolhe-se este tributo pela diferença entre DÉBITO e CRÉDITO.

Nesse diapasão, frisam que se o CRÉDITO for maior que o previsto em lei, faz-se necessário a realização, pelo Fisco, do estorno do valor que foi contabilizado ou registrado indevidamente. Este estorno, nesta autuação, foi materializado através da técnica ou procedimento de ARBITRAMENTO.

Quanto a autuação, destacam que consta do próprio corpo do Auto de Infração, ou seja, que realizaram auditoria objetivando verificar a base de cálculo (custo da mercadoria produzida) utilizada nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram fabricados exclusivamente pela empresa e posteriormente transferidos para a filial (autuada) localizada neste Estado, adotaram o arbitramento da base de cálculo por falta de apresentação ao Fisco de documentos fiscais e contábeis.

Ou seja, justificaram que como o autuado não fez a abertura dos itens de CUSTO DE PRODUÇÃO para permitir ao Fisco verificar se a base de cálculo nas transferências interestaduais esta composta apenas de parte do custo de produção ou custo da mercadoria produzida, somente contendo matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, restou ao Fisco procurar encontrar essa base de cálculo de outra maneira, visando resguardar os interesses do Estado da Bahia.

Salientam, ainda, que nessas situações, a lei prevê que essa base de cálculo deve ser apurada mediante o procedimento de ARBITRAMENTO, concluindo, destarte, que as transferências interestaduais foram praticadas com a base de cálculo superior à prevista na LC 87/96, ensejando a transferência para a filial baiana de um crédito fiscal acima do permitido, devendo, segundo a fiscalização, apurar o imposto pelo sistema de DÉBITO menos CRÉDITO (atendendo ao princípio constitucional da não cumulatividade), concluindo que o autuado deixou de recolher parte do imposto pertencente a este Estado.

Salienta que diante desta situação fática, procederem o estorno do crédito fiscal contabilizado a maior, de forma a corrigir a falta de recolhimento do ICMS atinente a este creditamento indevido que, neste caso, foi quantificado por meio do procedimento de ARBITRAMENTO.

Analisando a impugnação apresentada, ressaltam que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos do procedimento de ARBITRAMENTO e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

Quanto a preliminar de decadência do crédito tributário e da nulidade do auto de infração, destacam que está por demais pacificado nas decisões do Conselho de Fazenda – CONSEF, i.e., na jurisprudência administrativa baiana, que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no estatuído no artigo 173, inciso I, do CTN, combinado com o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), e observam que para complementar o referido dispositivo o Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, Lei nº 3.956/81, fixou um prazo para a homologação diferente do que está prescrito no CTN, § 5º do artigo 107-B.

Assim, asseveram que a homologação tácita, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, só ocorre quando o

imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária. No caso em comento, os valores que estão sendo cobrados foram apurados mediante a realização de uma auditoria fiscal, que detectou a apropriação de créditos fiscais de ICMS a mais que a prevista na legislação, acarretando o recolhimento a menos do ICMS devido mensalmente. Essa parcela do ICMS que deixou de ser recolhida foi lançada de ofício e, portanto, em relação aos valores cobrados no Auto de Infração não houve o lançamento por homologação e, portanto, não se pode aplicar o previsto no art. 150, § 4º, do CTN. Registram que no PAF A.I. nº 206891.0025/08-8 a PGE/PROFIS emitiu parecer jurídico, datado de 13.01.2011, de lavra da a Procuradora Maria José Sento-Sé afirmando que deve ser obedecido a regra do COTEB, onde assevera que o art. 107 do COTEB "prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador."

Além disso, dizem que no caso de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL, não se pode falar de que foi feito o pagamento antecipado previsto nas decisões do STJ.

Assim, aduzem que como a nossa Lei (COTEB) fixou um prazo para a homologação diferente do que está previsto no CTN (§ 5º do art. 107-B) - § 5º Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação - e esse prazo é o mesmo que está fixado no art. 173, I do próprio CTN (e de igual forma também no COTEB - Art. 107-A).

Além disso, frisam que o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), prevê que "Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador". Contudo, a legislação tributária do Estado da Bahia, utilizando a permissão contida no § 4º do art. 150 do CTN, fixou o prazo de homologação em cinco anos a contar "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, e art. 965, I, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (RICMS-BA).

Ou seja, ressaltam que a homologação tácita, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, só ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária. No caso em comento, dizem que os valores que estão sendo cobrados foram apurados mediante a realização de uma auditoria fiscal, que detectou a apropriação de créditos fiscais de ICMS a mais que a prevista na legislação, acarretando o recolhimento a menos do ICMS devido mensalmente, e que essa parcela do ICMS que deixou de ser recolhida foi lançada de ofício e, portanto, em relação aos valores cobrados no Auto de Infração não houve o lançamento por homologação, concluindo que não se pode aplicar o previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Informam que no PAF A.I. 206891.0025/08-8 a PGE/PROFIS emite parecer jurídico, datado de 13.01.2011, de lavra da a Procuradora Maria José Sento-Sé afirmando que deve ser obedecido a regra do COTEB, onde assevera que o art. 107 do COTEB "prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador".

Sobre a nulidade argüida no sentido de que o auto de infração narrou a conduta da autuada em desacordo com a realidade fática e condutas praticadas, frisam que como já abordado nos tópicos anteriores, houve efetivamente uma FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS DECORRENTE DE REGISTRO DE UM CRÉDITO ACIMA DO PERMITIDO NO ORDENAMENTO JURÍDICO, MAIS PRECISAMENTE NA LEI COMPLEMENTAR 87/96 (ART. 13, §4º, II), haja vista que o autuado realizava as transferências interestaduais tomando por base o custo total de produção ou o custo da mercadoria produzida.

Asseveram que o artigo 22-B da Lei nº 7.014/96, impõe que esse crédito ampliado indevidamente seja devidamente estornado mediante a técnica do ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO (quando houver a recusa ou a omissão quanto ao atendimento da intimação para fazer a apresentação de planilha de "custo da mercadoria produzida" com os detalhes exigidos na LC

87/96), visando se encontrar, mesmo que aproximado, o crédito CORRETO que deveria ser computado pelo autuado.

No mérito, quanto a alegação de que não foram observadas as disposições contidas nos incisos I e II, § 4º, artigo 13, da Lei Complementar 87/96 na determinação do Custo Fiscal, dizem que o autuado foi intimado várias vezes para fazer a abertura da planilha de custo de produção, objetivando efetivar uma eventual glosa do excesso de crédito tomado por ter aplicado uma base de cálculo majorada, e apenas apresentou a planilha abaixo indicando que esta deveria ser a BASE DE CÁLCULO a ser empregada para efetuar as transferências interestaduais, momento em que ficou comprovado a utilização do CUSTO TOTAL DE PRODUÇÃO ou da MERCADORIA PRODUZIDA e não apenas o somatório de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento:

CUSTO DE PRODUÇÃO
CNPJ.:33.000.165/0094-00

NAFTA BRASKEM

PERÍODO: JULHO/2007 À DEZEMBRO/2007

Mês: Julho/2007			
Produto	Quantidade Mº20	Valor	Pu
PB.625 - Nafta Petroquímica	8.238,675	4.691.345,59	569,43
PB.62C - Nafta Braskem	246.535,827	131.913.370,30	535,07
Total	254.774,502	136.604.715,89	536,18
			0,7644

Mês: Agosto/2007			
Produto	Quantidade Mº20	Valor	Pu
PB.62Z - Gasolina Exportação.	1.261,502	801.443,54	635,31
PB.62Q - Nafta PQU	40.141,488	25.300.190,30	630,28
Total	121.571,334	77.732.334,99	639,40
			0,9004

Mês: Setembro/2007			
Produto	Quantidade Mº20	Valor	Pu
PB.625 - Nafta Petroquímica	37.727,927	24.758.788,57	656,25
PB.62Q - Nafta PQU	69.696,755	46.417.660,63	665,99
PB.62C - Nafta Braskem	46.142,992	30.207.511,15	654,65
Total	153.567,674	101.383.960,35	660,19
			0,9352

Mês: Outubro/2007			
Produto	Quantidade Mº20	Valor	Pu
PB.625 - Nafta Petroquímica	36.322,679	26.335.800,52	725,05
PB.62Q - Nafta PQU	48.152,432	35.887.065,54	745,28
PB.62C - Nafta Braskem	64.530,554	45.994.041,76	712,75
Total	149.005,665	108.216.907,82	726,26
			1,0182

Mês: Novembro/2007			
Produto	Quantidade Mº20	Valor	Pu
PB.62C - Nafta Braskem	120.993,876	84.291.365,07	696,66
Total	120.993,876	84.291.365,070	696,66
			0,9952

Mês: Dezembro/2007			
Produto	Quantidade Mº20	Valor	Pu
PB.62C - Nafta Braskem	163.697,671	113.825.968,20	695,34
Total	163.697,671	113.825.968,200	695,34
			0,9933

Para comprovar, que o autuado não faz a transferência obedecendo ao comando da multicidada LC 87/96, chamam a atenção que basta fazer o confronto dos valores de PU (preço unitário) da planilha de CUSTO DE PRODUÇÃO acima transcrita, da unidade com CNPJ 33.000.167/0094-00, com os da tabela apresentada pela empresa (fls. 46 deste e fls. 18 da Impugnação), combinado com os registrados nas notas fiscais 1023 (fls. 87) e 1131 (fls. 88) arroladas pelo autuado, ambas com CFOP 6151 (Transferência produção estabelecimento), para se constatar, claramente, que a mesma não respeitou o mandamento do art. 13, § 4º, II da LC 87/96, pois está evidenciado que fez a transferência pelo CUSTO TOTAL DA MERCADORIA PRODUZIDA, pois na tabela (fls. 46) apresenta como “vlr CF Unitário da NF”, respectivamente, R\$ 639,40 e R\$660,19 e na referida PLANILHA DE CUSTO DE PRODUÇÃO apresentada pelo autuado (acima transcrita) constam esses mesmos valores para os meses de agosto e setembro de 2007.

Destacam que o autuado alegou que ao realizar o arbitramento a Autoridade Fiscal incidiu quatro grandes equívocos: 1) *Levou em conta o custo da matéria-prima, de material secundário, de mão-de-obra e acondicionamento de todo a PETROBRAS e não apenas da atividade do refino da NAFTA*; 2) *levou em conta o total de créditos apropriados no exercício de 2007, na escrita fiscal da RLAM, e como tal é oriundo de transferências interestaduais de vários produtos, como Gasóleo para craqueamento, Gasóleo de vácuo, Pentano C5+, Nafta Braskem, entre outros*; 3) *considerou que todas as transferências interestaduais de Nafta Braskem (PB62C), recebidas pela RLAM, teriam como origem, exclusivamente, estabelecimento produtor, deixando de considerar a NAFTA oriunda do Terminal de Ilha D' Água que tem origem em estabelecimento não produtor*; 4) *Considerou unidade de grandeza diversa daquela utilizada para o cálculo do custo fiscal*.

Com referência as alegações acima, esclarecem que lavraram o Auto de Infração dando cumprimento ao que está previsto no artigo 22-B, da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996.

Esclarecem ainda que as intimações foram concentradas inicialmente para a NAFTA, devido aos valores preponderantes envolvidos, conforme intimações de fls. 07, 08 e 10 a 12 deste processo, depois se estendeu para todas as operações e refinarias (doc. fl. 09).

Explicam que o inciso II, do artigo 22-B, da Lei nº 7.014/96, prevê a aplicação do mesmo (ARBITRAMENTO da BASE DE CÁLCULO) sobre TODAS as “transferências de mercadorias produzidas pela própria empresa”, não importando qual foi o estabelecimento que fez a transferência interestadual (quem fabricou a mercadoria ou uma filial não produtora).

Informa que este procedimento da lei baiana está em consonância com o Parecer da PGE/PROFIS e da decisão do STJ, transcritas logo a seguir:

a) Parecer da PGE/PROFIS:

PROCESSO PGE/2011405993-0
SIPRO Nº 157374/2008-9

A PGE/PROFIS, instada a se manifestar sobre consulta formulada pela Presidência do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, vem, respeitosamente, com arrimo no art. 118, I, do RPAF, externar seu OPINATIVO, fundada nas razões que passa aduzir articuladamente.

[...]

Percebe-se, assim, que aquele Egrégio Pretório filiou-se, indiscutivelmente, à tese de que, mesmo naquelas hipóteses em que mercadoria não sai diretamente da fábrica para a filial, passando antes pelo centro de distribuição, a base de cálculo deverá corresponder ao custo de produção, tal como previsto no inciso II, do §4º, do art. 13, da LC 87/96.

As razões de tal posicionamento restaram minudentemente enunciadas no aresto em questão, devendo ser aqui reproduzidas, ao menos naquilo que se afigura mais relevante. Tem-se, pois, que o STJ assim decidiu, dentre outras causas, porque:

“ (...) os incisos do §4º remetem-se à atividade desenvolvida pelo sujeito passivo: no inciso I, mercantil, no II, a industrial, e, no III, a relativa a produtos primários. No caso, a atividade realizada pelo sujeito passivo é a industrial, aplicando-se o inciso II.

(...)

No caso, a recorrente, diante da magnitude da atividade desenvolvida e com a finalidade de aumentar sua eficiência, desmembrou do núcleo fabril o setor de distribuição de mercadorias entre suas unidades, criando o Centro de Distribuição, localizado em São Bernardo do Campo-SP. Se não fosse esse desmembramento, não haveria qualquer dúvida de que a base de cálculo do ICMS na transferência da mercadoria entre São Paulo e Rio Grande do Sul aquela prevista no inciso II: 'o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento', já que estaria diretamente atrelada ao caráter industrial da atividade desenvolvida pelo recorrente.

O acórdão registra que também houve operações diretas (entre fábrica e filial-RS) que observaram esse inciso e tiveram por base de cálculo o custo da mercadoria produzida. Todavia, quando a transferência de mercadorias ocorreu entre estabelecimentos distintos (Fábrica e Centro de Distribuição), pertencentes ao mesmo titular, destinados à mesma atividade ou, em outras palavras, os estágios da cadeia produtiva se realizam em estruturas apartadas, mas pertencentes à mesma sociedade empresária, decidiu que deve incidir igualmente o inciso II ('o custo da mercadoria produzida').

Ora, se o mero desmembramento dessa atividade pudesse alterar base de cálculo do tributo haveria insegurança jurídica quanto ao montante devido a cada uma dos

Estados envolvidos na transferência interestadual, com séria ameaça, inclusive, à estabilidade do pacto federativo.

Além disso, conforme ocorre nos autos, se a base de cálculo for o valor da entrada mais recente, permite-se ao sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier, o que não se harmoniza com o espírito da norma. Com efeito, a majoração da base de cálculo no Estado de origem direciona para ele uma maior parcela do valor do ICMS, competindo ao Estado de destino apenas certificar a compensação dos créditos. Evidentemente a vontade do sujeito passivo, desmembrando a estrutura produtiva, não pode ser suficiente para alterar a base de cálculo do imposto e nem a sua sujeição ativa.

(...)

Argumenta a recorrente, para pleitear a aplicação do inciso I, que se deve ter em conta a alegada autonomia dos estabelecimentos e a caracterização da natureza mercantil do Centro de Distribuição.

(...)

Entretanto, conforme demonstrado, a operação realizada entre o Centro de Produção e o Centro de Distribuição não ostenta natureza tipicamente mercantil, pois este último não adquire produtos para repasse a terceiros. Constitui, na verdade, apêndice do parque industrial, fase da cadeia produtiva, deslocado fisicamente apenas para aumentar a eficiência da produção.

Ocorrendo apenas a movimentação da mercadoria dentro do mesmo Estado, o Centro de Distribuição deve ser compreendido como mero prolongamento da atividade iniciada no estabelecimento fabril, e a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida (artigo 13, §4º, II, da LC 87/96), como decidiu o acórdão recorrido. (grifos não originais)

O que se depreende, dos termos em que lançada a referida decisão, é que o STJ entendeu que as determinações constantes do referido art. 13, §4º devem ser apreendidas à luz das atividades desenvolvidas pela sociedade empresária com um todo, e não por cada estabelecimento integrante daquela mesma estrutura produtiva.

Noutras palavras, conforme a orientação emanada do STJ, para se saber qual inciso aplicar dentre aqueles do dispositivo supracitado, a atividade a ser considerada é aquela que caracteriza o titular dos estabelecimentos, assim entendido como a unidade produtiva que agrega todas as filiais. Tratando-se o titular, pois, de um empreendimento de feição e objetivo industrial - ainda que as suas atividades incluam, evidentemente, como corolário natural, a consecutória distribuição e comercialização dos produtos fabricados -, a base de cálculo será aquela prescrita pelo inciso II do referido artigo, qual seja o custo de produção.

E, note-se, segundo tal entendimento externado pelo STJ, desimportaria qual particular etapa da cadeia produtiva estaria a ser especificamente desempenhada por cada um dos estabelecimentos do mesmo titular envolvidos na operação, seja porque, como já dito, deve-se ter como ponto de partida a atividade que identifica a sociedade empresária, ou porque, como também ressaltado no acórdão escrutinado, as funções desenvolvidas pelas filiais constituem fases de um mesmo encadeamento produtivo, natural prolongamento das atividades do estabelecimento fabril propriamente dito, e exteriorização do escopo industrial de que se reveste a entidade empresarial.

Pois bem. Sendo certo que, em casos que tais, o STJ chancelou a utilização do custo de produção a título de base de cálculo, e que tal posicionamento mostra-se amplamente favorável à posição do Estado nas autuações mencionadas na consulta ora examinada, não se me afigura subsistente qualquer margem para sustentação de entendimento diverso, máxime quando se trata veredito apoiado em fundamentos perfeitamente razoáveis e juridicamente sustentáveis.(destaques acrescentados).

[...]

b) Decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ

a) **RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9)**

RELATOR : MINISTRO CASTRO MEIRA

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO.

ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.

1. Discute-se a base de cálculo do ICMS em operações efetuadas pela recorrente entre a Fábrica (SP), o Centro de Distribuição (SP) e a Filial situada no Rio Grande do Sul. Precisamente, a controvérsia refere-se à base de cálculo adotada na saída de produtos do Centro de Distribuição com destino ao Estado gaúcho, o que demanda a interpretação do artigo 13, § 4º, da LC 87/96.

2. [...]

3. Constatou o aresto que, na saída das mercadorias do Centro de Distribuição paulista, a recorrente registrava como valor das mercadorias um preço superior ao custo de produção, próximo ou maior do que o valor final do produto (nas alienações ocorridas entre a Filial gaúcha e o comércio varejista ou atacadista daquele Estado).

4. A sociedade empresária recolheu aos cofres paulistas ICMS calculado com base no valor majorado, gerando crédito na entrada dos bens na Filial do RS, onde a alienação das mercadorias a terceiros acarretou débito de ICMS, que acabou compensado com os créditos anteriores pagos ao Estado de São Paulo. Em consequência, concluiu o acórdão recorrido: "... o Estado de origem acaba ficando com todo o imposto, e o Estado de destino apenas com o dever de admitir e compensar os créditos do contribuinte" (fl. 1.172v).

5. A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular - artigo 13, § 4º, da LC 87/96.

6. Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS **deve ser o custo da mercadoria produzida** nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).

7. Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier.

8. A **apuração do valor da base de cálculo pode ser feita por arbitramento nos termos do artigo 148 do CTN** quando for certa a ocorrência do fato impositivo e a declaração do contribuinte não mereça fé, em relação ao valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados. Nesse caso, a Fazenda Pública fica autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa, exatamente o que ocorreu no caso, em que foi utilizado o próprio Livro de Inventário do Centro de Distribuição.

Transcreveram o artigo 148, do Código Tributário Nacional (CTN) para deixar evidenciada a possibilidade do emprego do ARBITRAMENTO:

Para mostrar que não utilizaram unidade de grandeza diferente para o cálculo do custo fiscal, argüíram o seguinte:

(1) quanto ao veículo normativo (Lei Complementar) necessário e imprescindível para definir e fixar a base de cálculo do ICMS;

(2) quanto a não permissão para alteração do disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 por regra estadual (lei ordinária, decreto etc.);

(3) quanto ao fato de que o custo da mercadoria produzida pela Empresa deve ser utilizado como base de cálculo, mesmo quando a mercadoria foi transferida por uma filial que não a fabricou.

(3.1) Além das razões apontadas, veja que a regra do custo da mercadoria produzida seria sempre aplicada quando a EMPRESA fabrica o produto, pois a primeira operação INTERESTADUAL, da FÁBRICA para uma filial não produtora, seria com a base de cálculo equivalente ao custo da mercadoria produzida e este custo passaria a ser o VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE na filial que recebeu as mercadorias da fábrica. Assim sendo, na operação posterior de transferência desta filial para outra filial, a base de cálculo continuaria a ser o custo da mercadoria produzida, pois neste caso, este custo seria igual ao “valor correspondente à entrada mais recente.”.

Por isso, esse seria mais um motivo que poderia ter levado ao STJ interpretar, como o fez, que sempre que a produção seja da EMPRESA, não importa quem fez a transferência (se a unidade produtora ou não), a base de cálculo será o custo da mercadoria produzida, assim entendido o somatório de MATÉRIA-PRIMA, MÃO-DE-OBRA, MATERIAL SECUNDÁRIO E ACONDICIONAMENTO.

(4) quanto ao que concerne à taxatividade ou literalidade do comando do citado art. 13 da LC, ou seja, que não se trata de norma simplesmente exemplificativa; e, por fim,

(5) quanto à possibilidade do emprego do ARBITRAMENTO, em consonância com a previsão estatuída no Código Tributário Nacional (CTN).

Em suas considerações finais, argumentam que caso o autuado tivesse atendido às INTIMAÇÕES efetivadas, deixando de esquivar-se ou omitir-se para fazer a apresentação das planilhas de custo de produção com o detalhamento previsto no art. 13, §4º. II da LC 87/96, a questão de fundo que poderia ser debatida neste P.A.F. consistiria 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.

Comentam que o procedimento do autuado vai de encontro com o pacto federativo, pois, 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.

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, na forma prevista no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96.

Destacam que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o 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.

Frisam que, 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 conseqüente 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. Foi o que os Autuantes fizeram ao aplicar o procedimento de ARBITRAMENTO da base de cálculo, por força da falta de colaboração da Autuada em entregar as planilhas de custo de produção com os detalhes exigidos pela mencionada LC 87/96.

Expressam seu entendimento de que da inteligência das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96, 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.

Constroem, assim, o seguinte pensamento: *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 do crédito tomado a maior de ICMS, mesmo que mediante o procedimento de ARBITRAMENTO, e isto é materializado em um processo normal de auditoria ou fiscalização, momento em que se detecta que o respectivo crédito fiscal foi registrado indevidamente na escrita da empresa ou do estabelecimento destinatário das mercadorias.*

Concluem solicitando a PROCEDÊNCIA TOTAL do Auto de Infração.

O processo foi incluído na pauta suplementar do dia 18/04/2013, visando a realização de diligência fiscal, sendo decidido que o mesmo contém todos os elementos necessários para uma decisão sobre a lide, sendo desnecessária a referida diligência.

VOTO

Preliminarmente, analisando a arguição decadência dos fatos gerados do período de janeiro a março de 2007, verifico que não assiste razão ao defendente, senão vejamos.

A discussão reside pois na possibilidade ou não de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao período citado, ante a disposição do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

A controvérsia que se estabelece, por conseguinte, não diz respeito à matéria das exigências naquele período. Instaura-se em questionamento jurídico, quer seja, se houve ou não lançamento válido pelo Fisco, diante da regra de caducidade do direito de o Fisco de constituir o crédito tributário.

Consoante o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

Já o parágrafo único do mesmo artigo reza que "o direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido

iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento".

Ou seja, o entendimento no âmbito do CONSEF é de que a regra geral em matéria de decadência, no que toca ao ICMS, é de que o fisco tem 05 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se venceu o prazo para pagamento fixado na legislação, para formalizar o crédito tributário respectivo não pago no todo ou em parte à época própria, sob pena de caducidade do direito ao crédito pelo seu não exercício.

No presente caso, para o crédito tributário vencido no citado período (janeiro a dezembro de 2007), considerando-se que o lançamento ocorreu em 27/12/2012, a contagem de prazo para a Fazenda Pública proceder à constituição do crédito tributário iniciou-se em 01/01/2007, findando-se em 31/12/12. Logo, o lançamento foi feito dentro do prazo decadencial.

Ainda em preliminar, foi suscitada na peça defensiva a nulidade do auto de infração por descrição incorreta dos fatos, com fulcro no artigo 39, do RPAF/99, com base no entendimento de que a autuação se reporta a acusação de que foi adotado custo fiscal maior que o previsto na legislação e, por conseguinte, creditamento indevido de ICMS, porém, a descrição dos fatos imputados não encontram qualquer correspondência com a conduta praticada pela empresa, representar flagrante violação ao princípio da legalidade e inviabilizar o exercício do seu direito à ampla defesa.

Rejeito o pedido de nulidade argüido pelo defendente, haja vista que o PAF está revestido das formalidades legais, estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada, estando todos os itens da autuação acompanhados de levantamentos e documentos, que permitiram a ampla defesa e o contraditório, cujas questões que envolvam erro na apuração do débito serão apreciadas por ocasião do mérito.

Portanto, o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto ao pedido de diligência/perícia, a fiscal estranho ao feito, formulado pelo autuado, o indefiro porque já se encontram no processo todos os elementos de minha convicção e, além disso, tal providência é desnecessária em vista das outras provas produzidas, de acordo com o artigo 147, inciso I, alínea "a" e inciso II, alínea "b", do RPAF/99. Ademais, acorde o artigo 145, do RPAF/99, "o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade", o que não foi feito pelo contribuinte em sua peça de defesa. Ressalto que a questão fundamental para uma revisão fiscal seria a apresentação da planilha de custo, que não foi apresentada à fiscalização. Portanto, a realização da perícia requerida, seja pelas indagações contidas nos quesitos apresentados, seja pelo que dos autos já se tem, desnecessária se faz a realização da prova pericial para o julgamento do presente feito, pelo se a rejeita na forma do art.147, inciso I, do RICMS/97.

No que diz respeito a alegação de confiscatoriedade da multa aplicada de 100%, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista no artigo 42, inciso IV, "i", da Lei nº 7.014/96, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei e em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

No mérito, a ação fiscal que desencadeou no auto de infração, visou a apuração da base de cálculo nas operações interestaduais de transferências de mercadorias, ou seja, a apuração do custo de transferências, na forma prevista no art. 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96.

Deste modo, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias de outros estabelecimentos para o estabelecimento autuado localizado neste Estado.

A base impositiva constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, por conter a dimensão da obrigação, quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias, aplicáveis são as regras da LC 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 estabelece que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes, conforme se verifica em seus artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e 146, inciso III, alínea “a”.

Assim sendo, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96.

"Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é;

I – o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

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

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente".

Desta forma, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo.

No caso em comento, por se tratar de transferências entre filiais para o estabelecimento autuado, o legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo "***o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento***", dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O valor ao qual faz referência o legislador é exatamente o valor do custo da mercadoria contendo os custos acima citados. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, citadas pelo autuado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias dos centros distribuidores localizado em outros Estados, para o contribuinte pertencente ao mesmo titular localizado neste Estado, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento produtor e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o valor correspondente ao ***o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento***, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Obedecendo a legislação tributária acima citada, em processo que tratam sobre esta matéria, a fiscalização para a realização da auditoria fiscal utiliza para a definição da base de cálculo o somatório de matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, na forma

prevista no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, tomando por base a planilha de custos da mercadoria produzida fornecida pelo contribuinte.

No presente caso, pelo que consta na inicial a fiscalização ficou impedida de apurar a base de cálculo nas saídas em transferências de outros Estados da Federação, visto que o autuado não atendeu às intimações constantes nos Termos de Intimações Fiscal, fls.07 a 12, para o fornecimento de planilhas informatizadas contendo os detalhamentos do custo de produção de Nafta Braskem (PB62C) e Nafta Petroquímica (PB6NQ), que foram transferidas no exercício de 2007 para o estabelecimento autuado neste Estado.

Disso decorrente, a fiscalização não teve outra alternativa a não ser adotar o arbitramento para determinar a base de cálculo neste processo.

Ressalto que o arbitramento é uma medida extrema adotada para apuração da base de cálculo, com sede no próprio CTN, (artigo 148), na Lei estadual do ICMS - Lei nº 7014/96 (art. 22 § 1º incisos I e II), ora vigente. Mas, no caso restou provada a impossibilidade de aplicação dos roteiros normais de fiscalização.

A legislação permite que a fiscalização apure a base de cálculo do imposto por meio de arbitramento quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação fiscal e não for possível apurar o montante real da base de cálculo.

No presente caso, observo que o arbitramento adotado pelos autuantes encontra amparo no artigo 22-B, da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, abaixo transcrito, havendo desta forma legitimidade na aplicação do arbitramento para a apuração de utilização de créditos fiscais indevidos.

Art. 22-B. A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS admitida nos termos do § 4º do art. 13 da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, para efeito de apropriação de crédito fiscal nas transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, oriundas de outra unidade da Federação, quando a empresa não fornecer os arquivos magnéticos para a apuração do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida.

Parágrafo único. O arbitramento da base de cálculo nos termos do caput será feito da seguinte forma:

I - nas transferências de mercadorias adquiridas de terceiros, considerando a recuperação de tributos incidentes nas operações anteriores, a base de cálculo será o valor correspondente a 85% (oitenta e cinco por cento) do valor da operação, implicando em estorno de 15% (quinze por cento) do crédito fiscal destacado na nota fiscal;

II - nas transferências de mercadorias produzidas pela própria empresa, a base de cálculo será encontrada pela aplicação, sobre o valor da transferência, do percentual relativo ao somatório do valor da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra sobre o custo total do produto vendido, informados na Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - DIPJ, admitindo-se como crédito fiscal o valor encontrado pela aplicação da alíquota interestadual sobre a base de cálculo arbitrada.

Quanto ao arbitramento adotado pelos autuantes, constatei que o cálculo foi feito através da Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) de 2008 – Ano Calendário de 2007, entregue à Receita Federal do Brasil, tomando por base os números correspondentes ao custo de matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, e excluídos os demais custos, cujo total obtido foi calculado o percentual desse custo em relação ao custo total dos produtos declarados na DIPJ, obtendo, assim, o percentual de 58% a título de custo, que foi considerado para o cálculo da base de cálculo arbitrada, conforme detalhado nas planilhas constantes às fls.05 e 06 dos autos.

Nestas circunstâncias, concluo que o arbitramento da base de cálculo neste processo encontra amparo artigo 22-B da Lei nº 7.014/96, posto que, não foi possível apurar o montante real da base de cálculo, em face da falta de entrega dos documentos necessários para a apuração do custo da mercadoria, cujo cálculo não merece qualquer reparo, porquanto foi cumprido o disposto no dispositivo legal acima.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, apurou a base de cálculo em valores não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido, de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, inciso II e com o art. 97, inciso VIII do RICMS/97.

Ante o exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279469.0005/12-5**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$24.797.618,86**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “i”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de maio de 2013.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA