

A. I. Nº - 206891.3038/16-4
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. PETROBRÁS
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DE
SILVA BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 25.04.2017

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0049-01/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. Falta de entrega pelo autuado das planilhas referentes ao custo da mercadoria produzida, nos termos do art. 148-A do RICMS/97 e o art. 263 do RICMS/12, conduziram os autuantes a arbitrar a base de cálculo nas transferências interestaduais com base no art. 22-B da Lei nº 7.014/96. Demonstrado que o remetente incluiu itens do sistema produtivo que não compõe a base de cálculo nas transferências interestaduais, conforme definida em lei complementar. Valor do imposto reclamado reduzido em razão da aplicação equivocada da alíquota de 12% em lugar da de 7%, por tratar-se de transferência originada do Estado do Rio de Janeiro. Auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 01/09/2016, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$ 50.374.235,28, em decorrência de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS nas transferências interestaduais de asfalto diluído intermediário industrializado pelo remetente, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo utilizada na unidade federada de origem, ficando superior ao estabelecido no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 (01.02.23), ocorrido no exercício de 2012, acrescido de multa de 60% prevista na alínea "a" do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Os autuantes acrescentam no campo da descrição dos fatos que o autuado foi intimado noventa e quatro vezes para entregar a planilha com o custo do asfalto produzido, mas não atendeu. Assim, arbitrou a base de cálculo nas transferências oriundas de outras unidades da Federação, com base no art. 22-B da Lei nº 7.014/96, e procedeu à glosa de créditos fiscais decorrente de valor da base de cálculo a mais nas transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e, consequentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Os autuantes afirmam que a base de cálculo nas transferências interestaduais, de acordo com o inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, corresponde ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Por isso, entendem legítima a glosa de crédito decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Os autuantes declararam que utilizaram a Ficha 04A – Custo de Produtos Vendidos de Fabricação Própria, da DIPJ, apresentada pelo autuado à Receita Federal do Brasil para chegar ao montante do

custo da mercadoria produzida. Dizem, também, que a autuação está baseada na Lei do ICMS, no CTN, em decisões do Superior Tribunal de Justiça e em parecer da PGE/PROFIS. Os autuantes acrescentaram, ainda, relatório explicando o trabalho realizado que culminou com o procedimento de arbitramento para o exercício de 2012.

O autuado, através de representante legal, apresentou defesa das fls. 54 a 85, demonstrando, inicialmente, que a apresentação da defesa foi tempestiva. Entendeu que a autuação se deveu à adoção de custo fiscal maior que o previsto na legislação e, por conseguinte, creditamento indevido de ICMS.

O autuado explicou que recebe asfalto diluído intermediário de estabelecimentos de sua propriedade localizados em outros Estados da Federação e, no caso em discussão, a mercadoria foi procedente da Refinaria de Duque de Caxias – REDUC. Diz que a compreensão da produção do asfalto diluído deve ser realizada sem desconsiderar que a produção de derivados de petróleo é um processo produtivo por desagregação.

De acordo com o autuado, o petróleo, em seu estado natural, permite usos industriais especializados e sofisticados, como o requerido por máquinas de combustão interna, lubrificantes e produtos petroquímicos como a nafta petroquímica.

O autuado disse que, para a produção da asfalto diluído, todos os demais derivados do petróleo são necessariamente gerados, de forma que o processo de industrialização disponibiliza uma cesta de produtos de diferentes valores agregados, como, por exemplo, a parafina, GLP, produtos asfálticos, querosene, solventes, óleos combustíveis, óleos lubrificantes, óleo diesel e combustível de aviação.

Para a produção de asfalto diluído torna-se relevante obter o refino dos demais derivados de petróleo, sendo imprescindível o compartilhamento e respectivo rateio de todos os custos de produção. Assim, o autuado optou por utilizar o consagrado método da margem bruta percentual do valor líquido realizável: os custos conjuntos da produção são repartidos proporcionalmente ao resultado da multiplicação dos volumes produzidos e seus respectivos valores médios de realização.

O autuado informou que utiliza o custeio por absorção, contemplando todos os gastos do processo produtivo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio: trata-se de processo integrado de custeio devidamente compatível com a legislação societária e fiscal, inclusive por determinação do art. 13 do Decreto-Lei 1.589/1977, que, ao dispor sobre o imposto renda, não admite o uso de outro.

O autuado disse que em seus registros contábeis, o custo de produção é formado pelas contas 41 a 49, mas por força do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, o custo fiscal – i.e., o custo da mercadoria produzida – é calculado apenas pelas contas 41 a 44, ou seja: 41 – Matéria Prima, 42 – Materiais, 43 – Pessoal e 44 – Serviços de terceiros.

A partir do custeio por absorção, o autuado atribuiu gastos incorridos no processo de refino para cada grupo de conta contábil que compõe o custo fiscal, observando o critério de mensuração eleito que, no caso, foi efetuado proporcionalmente ao volume produzido multiplicado pelo preço/valor médio de realização (método da margem bruta percentual do valor líquido realizável).

Como a produção de asfalto diluído é integrada, outros derivados do petróleo são necessariamente gerados e não é possível isolar-lhe os custos de produção sem violar a legislação sobre o tema (art. 13 do Decreto-Lei 1.589/1977) ou comprometer a formação do custo dos demais produtos originados do refino. Os gastos do processo produtivo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio, são apropriados e atribuídos em determinadas contas contábeis, segundo a natureza de cada um deles.

O autuado informa que a produção de asfalto diluído representa 3% dotal da atividade. Assim, o custo de produção correspondeu ao somatório dos valores equivalentes a 3% de cada custo de produção integrado ao processo.

De acordo com o autuado, como o custo de produção é diverso daquele previsto pelo art. 13, §4º, II da LC nº 87/96, ele utiliza um mecanismo para reduzi-lo proporcionalmente, a fim de formar o custo fiscal de transferência, que é constituído a partir das contas “41 - Matéria Prima”, “42 - Materiais”, “43 - Pessoal” e “44 - Serviços de Terceiros” e limitado à soma entre os custos com “materia-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”.

Para isso, o autuado fixou, por critério matemático, uma metodologia para determinar a correlação entre o custo de produção e o fiscal, por meio do denominado “coeficiente fiscal” (fator de redução). O “coeficiente fiscal” é obtido pela divisão do valor registrado nas contas (41 a 44) que compõem o custo fiscal (numerador) pelo valor do custo de produção (contas 41 a 49), e reflete, assim, a participação proporcional dos itens previstos no art. 13, §4º, II da LC 87/96 no custo total.

O autuado entende que o custeio por absorção é a única metodologia que permite apurar-se os custos de produção de cada derivado, na medida em que qualquer critério diverso não só é incompatível com o processo de refino, como tampouco autorizado pela legislação sobre a matéria.

O autuado contesta a pretensão dos autuantes de impedir que o asfalto diluído participe com a parte dos custos conjuntos na indústria do petróleo. Neste caso, a comercialização das mercadorias com baixo valor comercial geradas na produção se tornaria economicamente inviável, porque o custo de produção seria superior ao seu preço no mercado. Em razão disso, a visão integrada ameniza essa situação, distribuindo melhor os custos totais de produção por cada coeficiente de equivalência.

O autuado destacou que a metodologia empregada segue estritamente as regras fiscais e contábeis para a apuração de custos, na linha do que determina o Pronunciamento Técnico nº. 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, cujo item 14 trata dos custos de produção conjunta:

Informa que nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, em que se discute judicialmente com o Estado da Bahia infração idêntica à do presente lançamento, produziu-se uma perícia que esclareceu todos os pontos controvertidos sobre a matéria.

Por outro lado, o autuado entende que, de acordo com os arts. 101 e 102 do CTN, c/c 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), não é possível que o Estado da Bahia glose crédito apurado segundo a legislação do Estado de origem, pois geraria conflito federativo.

O autuado explicou, também, que o Estado do Rio de Janeiro editou a Portaria SSER N.º 35 de 06 de fevereiro de 2013, determinando que “a base de cálculo na transferência interestadual de mercadoria fabricada pelo contribuinte para estabelecimento de sua titularidade é o custo da produção industrial, devendo o próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos”.

O autuado entende que se o Estado de destino diverge do alcance que o Estado de origem atribui aos elementos do custo de produção das mercadorias nas transferências interestaduais de produtos industrializados, tampouco lhe é dado desconsiderá-la, sob pena de ofensa aos arts. 1º, caput, 18, caput, e 25, §º 1º, todos da Constituição Federal:

O autuado esclarece que se o Estado de destino entender que a legislação do Estado de origem exorbitou a competência normativa que lhe confere a Constituição Federal, mesmo em razão de supostamente dispor sobre matéria reservada à Lei Complementar, resta-lhe apenas levar a questão ao STF, nos termos do art. 102, I, “F” da CF/88.

O autuado afirmou que, para desqualificar o método de apuração do custo, os autuantes substituiram a legislação do Estado do Rio de Janeiro, que regulamenta a apuração do custo, nos

termos do arts. 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da LINDB, para aplicar seu próprio entendimento sobre o conteúdo do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96. Assim, declarou, indiretamente, a inconstitucionalidade da Portaria SSER nº 35 de 06 de fevereiro de 2013, do Rio de Janeiro.

O autuado afirmou que os autuantes jamais poderiam se valer do art. 22-B da Lei Estadual nº 7.014/1996, pois o dispositivo foi acrescentado pela Lei nº 12.605/2012 e produziu efeitos a partir de 15/12/2012, quando a escrituração e aproveitamento do crédito se verificaram antes da vigência dela. Deste modo, o arbitramento com fundamento nele implicou em aplicação retroativa da legislação tributária que dispôs sobre base de cálculo e somente entrou em vigor no final de 2012, em procedimento completamente não-autorizado pelos arts. 105 e 106 do Código Tributário Nacional.

O autuado nega que tenha recebido noventa e quatro intimações e que é incorreto afirmar que não atendeu às intimações recebidas. O autuado argumentou que, ainda que fosse o caso de arbitramento, os autuantes deveriam, nos termos dos já citados arts. 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da LINDB, utilizar, no cálculo da estimativa do imposto, a Portaria SSER nº 35 de 06 de fevereiro de 2013, que, ao contrário da legislação baiana, inclui o gás e a energia elétrica na base de cálculo do custo da mercadoria produzida.

O autuado entende que ocorreu um erro material nos cálculos da SEFAZ-BA, ao utilizar a alíquota de 12% nas operações interestaduais com origem no Estado do RJ, majorando o arbitramento no montante de R\$ 1.919.525,04, conforme arquivo Excel anexo.

O autuado entende que o arbitramento da base de cálculo não poderia se efetuar com base na DIPJ - Declaração para o imposto de renda Pessoa Jurídica, pois apresenta as informações consolidadas de todas as unidades da Petrobras, que não leva em conta o perfil específico de cada refinaria, volume de produção, idade ou tempo de vida útil da refinaria e cesta de produtos. A utilização das informações da DIPJ cria uma base de rateio igual para todas as refinarias e distorce o custo do produto no estabelecimento de origem.

O autuado reclama que os critérios estabelecidos pelos autuantes para a estimativa da base de cálculo de produtos industrializados desrespeita a própria legislação da Bahia, pois deveria atender ao art. 22 da Lei nº 7.014/96, que trata da hipótese em se tratando de estabelecimento industrial.

Informa que nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, em que se discute judicialmente com o Estado da Bahia infração idêntica à do presente lançamento, produziu-se uma perícia que esclareceu todos os pontos controvertidos sobre a matéria.

Com base nos arts. 123, § 3º, 145, caput, e 150, II, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, requereu perícia fiscal com a finalidade de se esclarecer os pontos controvertidos e, ao final, o mérito da demanda. Na perícia, o autuado pretende que se esclareçam os seguintes quesitos:

1. Quais foram os critérios utilizados pelo autuado para cálculo do custo fiscal de aquisição da mercadoria asfalto diluído que constam na autuação fiscal?
2. A metodologia de composição e distribuição de custos utilizada condiz com as normas fiscais e societárias, e com o Pronunciamento Técnico nº 16 do CPC?
3. Qual a única forma de custeio aceito pela legislação Brasileira?
4. A Petrobras estaria infligindo alguma norma legal utilizando o custeio por absorção para valorar os seus produtos?
5. Sendo o custeio por absorção o único sistema aceito pela legislação brasileira, poderá a fiscalização exigir outra forma de custeio?

6. As premissas do custeio por absorção são valorar os produtos com a totalidades dos elementos de custos (Mão-de-obra, Materiais e Gastos Gerais de Fabricação), tanto os custos diretos, indiretos, fixos, variáveis e semi-variáveis, utilizados no processo de produção?

7. O auto de infração impugnado levou em conta o custo fiscal de aquisição apenas de asfalto diluído ou considerou todos os produtos recebidos pelo estabelecimento autuado?

8. Qual foi a ordem de grandeza para quantificar o asfalto diluído que foi levada em conta na autuação?

9. Qual seria a forma correta de apuração do custo fiscal do asfalto diluído?

10. Qual o Livro ou documentos fiscais exigido pela Fiscalização e cujo fornecimento é exigido pela legislação tributária?

11. O arbitramento realizado na Infração nº 01 foi realizado de acordo com o art. 22 da Lei nº 7.014/96? Qual seria o valor estimado com a aplicação da legislação do Rio de Janeiro (RJ)?

12. Há produtos que, para ficarem totalmente comerciais, devem passar por outros processos na mesma cadeia do refino?

13. O cálculo do custo previsto para fins de incidência do art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96 foi efetuado, simplesmente, com a exclusão das classes “CONS. INTERMEDIÁRIOS” e “Ativ. Mat. – REFINO”. Contudo, com base nas premissas estabelecidas pela Fiscalização, esse procedimento não estaria incorreto, visto que se deveria calcular novo custo fiscal para todos os produtos estabelecendo para tanto critério diverso daquele adotado pelo Contribuinte?

14. Tendo em vista que a principal característica do segmento do refino (refinaria) concentra-se na questão de serem todos seus processos integrados – os processos são mutuamente interdependentes uns dos outros o que evidencia a integração dos processos voltados para o refino petróleo – pode-se afirmar que é inaplicável a exigência da fiscalização em obrigar ao contribuinte a utilização de custo compartmentado/segregado por fase do refino ou por cada unidade (UDA e UDV, etc)?

15. Considerando que o processamento efetuado na Unidade de Destilação Atmosférica - UDA, é feito por cadeia em que há diversas reações químicas sobre os mesmos insumos para, ao final, obter-se diversos produtos, seria possível valorar cada produto de forma segregada?

Por fim, o autuado pediu para se manifestar sobre as Informações Fiscais porventura apresentadas, como determina o art. 127, §7º do RPAF, a fim de resguardar o contraditório.

Reitera o desejo de acolhimento da prova técnica produzida nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001 ou a realização de perícia técnica.

Finalmente, requer que seja julgada improcedente a Infração nº 01, pois, entre outras circunstâncias: a) a metodologia de cálculo do custo da mercadoria produzida utilizada pelo Contribuinte não possui qualquer vício que se autorize rechaçá-la, inclusive porque é a única aplicável ao processo de refino (desagregação); b) não foi respeitada a regra da irretroatividade da legislação tributária; c) pois não seria possível o uso da DIPJ; d) os critérios utilizados para a fixação do valor do ICMS não respeitam nem as regras de competência tributária, nem, subsidiariamente, a própria legislação do Estado da Bahia (Art. 22 da Lei nº 7.014/96).

Os autuantes apresentaram informação fiscal das fls. 219 a 268, alertando que o art. 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 estatuiu que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS e, de igual modo, o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

A Lei Complementar nº 87/96, no 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. Texto repetido na Lei do ICMS de nº. 7.014/96 no seu art. 17, § 7º, II, e no Regulamento do ICMS/97, art. 56, inciso V, letra “b”. Explicam que esta definição da base de cálculo visou impedir destaque a mais do ICMS nas transferências interestaduais.

Quanto às preliminares, os autuantes informaram que não foram alegados aspectos de nulidade.

Em relação à base de cálculo nas transferências, os autuantes argumentaram que se o direito tributário, através da LC 87/96 tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da ciência contábil ou de direito privado, especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais. A identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso.

Os autuantes apresentaram comentários de juristas que consideram que o artigo 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional possa alterar conceitos e institutos de direito privado, com o fito de expandir a sua competência tributária prevista no Texto Constitucional. O objetivo é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação. Assim, se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para exigir o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial, não podendo o legislador modificá-lo, sob pena de admitir-se a alteração da Constituição via lei ordinária.

Em suma, os autuantes entendem que não pode o legislador dizer de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a Base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Os autuantes citam trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que define os elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, II). Neste trabalho são expressos os três elementos básicos do custo industrial: os materiais, a mão-de-obra e os custos indiretos de fabricação.

Os materiais utilizados na fabricação podem ser classificados em:

1 - Matérias-primas: são os materiais principais e essenciais que entram em maior quantidade na fabricação do produto. A matéria-prima para uma indústria de móveis de madeira é a madeira; para uma indústria de confecções é o tecido; para uma indústria de massas alimentícias é a farinha.

2 - Materiais secundários: são os materiais que entram em menor quantidade na fabricação do produto. Esses materiais são aplicados juntamente com a matéria-prima, complementando-a ou até mesmo dando o acabamento necessário ao produto. Os materiais secundários para uma indústria de móveis de madeira são: pregos, cola, verniz, dobradiças, fechos etc.; para uma indústria de confecções são: botões, zíperes, linha etc.; para uma indústria de massas alimentícias são: ovos, manteiga, fermento, açúcar etc.

3 - Materiais de embalagens: são os materiais destinados a acondicionar ou embalar os produtos, antes que eles saiam da área de produção. Os materiais de embalagens, em uma indústria de móveis de madeira, podem ser caixas de papelão, que embalam os móveis desmontados; em uma

indústria de confecções, caixas ou sacos plásticos; em uma indústria de massas alimentícias, caixas, sacos plásticos.

A mão-de-obra compreende os gastos com o pessoal que trabalha na empresa, envolvendo salários, encargos sociais, refeições e estadias etc. E os custos indiretos de fabricação compreendem os demais gastos necessários para a fabricação dos produtos, como: aluguéis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação, seguros diversos, material de limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefones e comunicações etc.

Segundo essa definição, a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS) é que a primeira (MP) é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que o segundo (MS) entra em menor quantidade no processo produtivo.

Os autuantes ressaltam que os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias-primas. E os materiais de produção menos importantes, suplementares, auxiliares ou secundários são exatamente os materiais dito secundários.

Os autuantes fizeram referência a súmula de decisão do Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil em que ficou estabelecido que os combustíveis e energia elétrica, por não serem consumidas em contato direto com o produto, não se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. Citou, também, vários julgados do STJ firmando jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de bens de uso e consumo. Assim, concluem que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Os autuantes lembram que, apesar do Supremo Tribunal Federal (STF) já ter decidido que a energia elétrica não é insumo no processo produtivo e sim um bem de consumo que é consumido no processo produtivo, não conseguiram excluir do custo da mercadoria produzida a energia que foi empregada para aquecimento do petróleo até a chegada nas torres de destilação, pois a mesma está incluída no item referente a matéria-prima.

Os autuantes esclarecem que o custo dos produtos de produção própria apresentado à Receita Federal do Brasil por meio da entrega da Declaração de Informações da Pessoa Jurídica (DIPJ) e, especificamente, da Ficha 04 A (custo dos produtos de produção própria), é uma consolidação dos custos de produção dos vários produtos fabricados pelo autuado, contabilizados pelo método de rateio por absorção (espécie de arbitramento).

Considerando que o autuado apenas entregou ao fisco uma planilha de custo de produção da nafta petroquímica totalmente fechada, foi realizado o procedimento de arbitramento da base de cálculo das operações de transferências interestaduais, nos termos do art. 22-B da Lei nº 7.014/96.

Por expressa determinação da Receita Federal do Brasil, a rubrica “compra de insumos à vista e à prazo” deve ser composta por matéria-prima, material secundário e embalagem, faltando apenas a mão de obra para completar os quatro elementos do custo da mercadoria produzida, prevista na lei complementar. Daí, os autuantes concluem que, somando as rubricas da Ficha 04 da DIPJ denominadas “remuneração de dirigentes”, “custo de pessoal”, “encargos sociais”, “alimentação trabalhador” e “serviços prestados por pessoas físicas e jurídicas”, se chegará ao custo da mão de obra.

Assim, dividindo o valor dos quatro itens de custos estabelecidos na lei complementar pelo custo total dos produtos de fabricação própria da ficha 04 A da DIPJ, se encontrará o percentual de custo

permitido pela lei complementar para a formação da base de cálculo nas transferências interestaduais.

Quanto ao laudo pericial referido pelo autuado, os autuantes destacam algumas impropriedades quanto à metodologia e realização de procedimentos técnicos. Entendem os autuantes que o perito deveria ter feito o trabalho na Refinaria Duque de Caxias, onde foi produzido o asfalto diluído. Entendem, também, que o perito não tem competência para declarar que a lei estadual que criou o procedimento de arbitramento é inadequada para tal finalidade. Também criticam o fato do perito não ter analisado o processo produtivo e não abordar os dados constantes na Ficha 04 A da DIPJ. Apresentam decisões do CONSEF pela procedência do auto de infração em matéria idêntica a esta.

Os autuantes argumentam que, em razão da publicação da Instrução Normativa 052/13, que interpreta como deve ser compreendido o conceito de custo da mercadoria produzida e a questão específica da energia elétrica, ela deve retroagir para atingir fatos geradores anteriores à publicação da mesma, conforme disposto no inciso I do art. 106 do CTN. Entendem que cabe ao CONSEF apreciar a dispensa da penalidade.

Finalizam, requerendo a procedência parcial do auto de infração, concordando com o alegado erro material cometido em razão de considerar a alíquota interestadual nas remessas de asfalto diluído, originados do estado do Rio de Janeiro, como sendo de 12% e não de 7%. Assim, sugere a redução do valor reclamado para R\$ 3.808.887,19, conforme demonstrativo à fl. 268.

VOTO

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Entendo desnecessária a remessa dos autos antes do presente julgamento para que o autuado tomasse conhecimento da informação fiscal apresentada pelos autuantes. O novo demonstrativo apresentado pelo autuante foi em concordância com o sugerido pelo próprio autuado em razão da aplicação da alíquota de 12% sobre a base de cálculo das transferências interestaduais. A descrição dos fatos e os relatórios, arquivos e demonstrativos constantes dos autos são suficientes para compreensão dos critérios utilizados pelos autuantes para exigência fiscal em lide.

Entendo, também, desnecessária e, portanto, indefiro o pedido de perícia, pois os elementos constantes dos autos são suficientes para formar a convicção dos julgadores.

A planilha exigida pelos autuantes referentes ao custo da mercadoria produzida é documento implicitamente necessário ao cumprimento de regra prevista na Lei Complementar para obtenção da base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas. Ademais, o art. 148-A do RICMS/97 e o art. 263 do RICMS/12 trouxeram expressamente a produção desta planilha como obrigação acessória do autuado, com efeitos a partir de 14/08/2010. Assim, já estava prevista na legislação à época da ocorrência dos fatos geradores, que culminaram no presente lançamento tributário, a obrigação do autuado em manter à disposição do fisco a referida planilha com os custos de produção da mercadoria produzida em estabelecimento da mesma empresa, localizada em outra unidade da Federação.

O art. 22-B da Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, referida na descrição dos fatos do presente auto de infração, estabelece que a autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS admitida nos termos do § 4º do art. 13 da Lei Complementar 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 a empresa não fornecer os arquivos magnéticos com o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida.

O autuado não apresentou para o fisco uma planilha dos custos da produção de asfalto diluído, nem aberta nem fechada, impedindo a identificação de cada um dos custos que compõem a base de

cálculo nas transferências interestaduais realizadas de estabelecimento industrial, nos termos do inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 (fl. 18).

De acordo com o inciso II do parágrafo único do art. 22-B da lei nº 7.014/96, o arbitramento da base de cálculo será feito da seguinte forma:

“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.”

Assim, o método utilizado pelos autuantes está de acordo com a legislação da Bahia. Em razão da correspondência entre a especificidade da metodologia de arbitramento constante no art. 22-B da Lei nº 7.014/96 com a matéria objeto do presente auto de infração, não deveria ser adotada a metodologia estabelecida no art. 22 da Lei nº 7.014/96, como sugeriu o autuado.

Convém destacar que o laudo pericial anexado aos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, que considerou imperfeito o critério para arbitramento da base de cálculo a partir de um coeficiente de custos calculado com base na DIPJ, consiste em opinativo de perito que não deve sobrepor ao mandamento legal contido no citado art. 22-B da Lei nº 7.014/96.

Das fls. 29 a 31 consta a 94ª intimação realizada pelos autuantes em busca infrutífera pelo custo da mercadoria produzida pelo autuado. Tal comportamento permitiu, com base na Lei do ICMS do Estado da Bahia, que os autuantes procedessem ao arbitramento da base de cálculo nas transferências interestaduais para efeito de averiguação da correta apropriação de crédito fiscal pelo autuado, destinatário das mercadorias. A ação fiscal está, portanto, baseada em princípio legal, art. 22-B da lei nº 7.014/96, e agiu em conformidade com o comando nele expresso. Convém reiterar que o autuado já estava obrigado a manutenção dos arquivos contendo a planilha de custos de cada mercadoria produzida no estabelecimento remetente das mercadorias, pertencente à mesma empresa e localizada em outra unidade da Federação, nos termos do art. 148-A do RICMS/97, regra mantida em vigor no inciso I do art. 263 do RICMS/12.

A base de cálculo das transferências foi encontrada através da DIPJ, tomando como base os montantes correspondentes aos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, excluídos os demais com base na fração que representam em relação ao custo total dos produtos declarados da DIPJ.

O art. 22-B da Lei nº 7.014/96 é regra visando o arbitramento de uma base de cálculo. Se constitui em novos critérios de apuração da base de cálculo, que servirá de parâmetro para efeito de averiguação da correta apropriação de crédito fiscal pelo autuado. A ele se aplica a retroatividade da lei prevista no § 1º do art. 144 do CTN.

O art. 22-B da Lei nº 7.014/96 não restringiu o direito ao crédito nem elevou a carga tributária do autuado. Exigir o recolhimento de ICMS em decorrência do uso indevido de crédito fiscal, objeto do presente auto de infração, não se caracteriza como afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade. 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. Mas para que se tenha direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores é necessário que o imposto cobrado não ultrapasse o estabelecido pela legislação.

A cobrança que excede a devida não pode ser admitida pelo Estado de destino como crédito fiscal para o destinatário. O princípio da não-cumulatividade não está sendo ferido, pois o remetente não

está obrigado a estornar os créditos referentes aos outros itens do custo de produção que não fizeram parte da base de cálculo das mercadorias.

A base de cálculo do imposto devido nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa é definida pela Lei Complementar nº 87/96 e não por norma editada por outra unidade da Federação, como a Portaria SSER Nº 35 de 06 de fevereiro de 2013, produzida pelo Estado do Rio de Janeiro.

A definição da base de cálculo pela lei complementar não buscou associar a definição de custo de produção com a contabilidade de custos. Se o legislador tivesse intenção de aplicar o conceito de custo de produção estabelecido pela contabilidade de custos, não haveria de fazer a ressalva contida na norma que restringe os itens que a contabilidade associa ao custo de produção. Por outro lado, o estabelecimento da base de cálculo pela lei complementar não exige que se produza uma contabilidade paralela. 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.

Não pode haver outra interpretação senão a de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas pelo remetente deve ser composta apenas pelos itens do custo de produção expressamente estabelecidos. Se a intenção do legislador fosse estabelecer como base de cálculo o custo de produção na forma entendida pela contabilidade de custos, não haveria de redefini-lo expressamente como fez na lei complementar.

Se a intenção fosse apenas ser exemplificativo, não haveria de utilizar expressão que indica redefinição restritiva "assim entendida a soma do custo da matéria-prima...", mas utilizaria expressão que revelasse intenção de apenas citar itens que fizessem parte do conceito aplicado, como "assim entendida a soma de itens como custo da matéria-prima...".

Como há na Lei Complementar nº 87/96 uma redefinição restritiva da expressão "custo de mercadoria produzida" de forma taxativa, e não uma citação de seus itens de forma exemplificativa, não é possível dar uma interpretação extensiva a esta norma. De fato, a base de cálculo estabelecida na lei complementar contraria propositalmente a metodologia contábil de apuração de custo, à medida que apenas admite na hipótese em lide a utilização de parte dos itens que compõe os custos relacionados ao sistema produtivo.

A presente exigência de ICMS em decorrência do uso indevido de crédito fiscal não representa tratamento discriminatório, mas observância dos limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 e visa evitar prejuízos na repartição das receitas tributárias entre os Estados. Aceitar créditos tributários decorrentes de utilização de base de cálculo que extrapola os limites citados seria, por exemplo, o mesmo que aceitar créditos tributários decorrentes de aplicação de alíquota superior ao estabelecido pelo Senado Federal para as operações interestaduais.

Destaco, ainda, que mesmo com a edição da Instrução Normativa nº 52/13, com caráter interpretativo de norma, não deve ser eliminada a imputação de multa ao autuado, com base no inciso I do art. 106 do CTN. O presente auto de infração não foi lavrado com base na referida instrução normativa. A base de cálculo nas transferências foi determinada por meio de arbitramento, com base no art. 22-B da lei nº 7.014/96. E, ainda que tivesse sido lavrado com base na referida instrução, como o presente auto de infração foi lavrado três anos após a sua edição, não há como dispensar a imputação da multa. O referido dispositivo do CTN apenas pode ser aplicado quando a lavratura do auto de infração antecede a edição da suposta norma interpretativa. Assim, mantendo a multa inicialmente exigida.

Por outro lado, concordo com a alegação do autuado de que ocorreu erro material na apuração do imposto devido quando os autuantes aplicaram a alíquota de 12% ao invés de aplicar a alíquota de

7%, já que a mercadoria era originada do estado do Rio de Janeiro. Os próprios autuantes reconhecem o erro cometido e concordam com os resultados obtidos na planilha apresentada pelo autuado em sua defesa, calculando o débito fiscal com aplicação da alíquota de 7%.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, ficando reduzida a exigência fiscal para o valor de R\$ 3.808.887,19, nos seguintes termos:

DATA DA OCORRÊNCIA	VALOR HISTÓRICO
31/01/2012	300.077,55
29/02/2012	310.941,21
31/03/2012	305.463,37
30/04/2012	599.043,16
30/06/2012	268.705,03
31/07/2012	270.437,53
30/09/2012	583.094,96
31/10/2012	386.464,19
30/11/2012	427.136,20
31/12/2012	357.523,99

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.3038/16-4, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 3.808.887,19**, acrescido de multa de 60% prevista na alínea "a" do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e acréscimos legais previstos na Lei nº 3.956/81.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea "a", do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de março de 2017.

RUBENS MOUINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR