

A. I. Nº - 206891.0048/17-7
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
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 10/08/2018

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0106-01/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO (NAFTA PETROQUÍMICA). Autuado não apresentou planilha de custo da mercadoria produzida, conforme art. 263 do RICMS/12. Base de cálculo das transferências arbitrada nos termos do art. 22-B da Lei nº 7.014/96. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Não acatadas as preliminares de nulidade da autuação. Rejeitado pedido de realização de diligência ou perícia. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O auto de infração em lide, lavrado em 22/11/2017, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$43.836.846,97, por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada na unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil, ocorrido de fevereiro a dezembro de 2014, 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 várias vezes para entregar a planilha com os custos das mercadorias produzidas, mas não atendeu. Assim, arbitrou a base de cálculo nas transferências oriundas de outras unidades da Federação, com base na 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 escrituração contábil fiscal – registro L210, apresentada pelo autuado à Receita Federal do Brasil para chegar ao montante do custo da mercadoria produzida. Disseram que a autuação está baseada na Lei do ICMS, no CTN, em parecer da PGE e em decisões do Superior Tribunal de Justiça e do CONSEF.

Os autuantes acrescentaram, ainda, relatório explicando o trabalho realizado que culminou com o procedimento de arbitramento para o exercício de 2014 (fls. 07 a 11).

O autuado, através de representante legal, apresentou defesa das fls. 128 a 161, demonstrando, inicialmente, que a apresentação da defesa foi tempestiva.

O autuado explicou que recebe nafta petroquímica 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 da nafta petroquímica deve ser realizada sem desconsiderar que a produção de derivados de petróleo é um processo produtivo por desagregação.

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, 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 FC/88.

O autuado afirmou que, para desqualificar o método de apuração do custo, os autuantes substituíram a legislação do Estado do Rio de Janeiro, que regulamenta a apuração do custo, nos termos dos arts. 101 e 102 do CTN c/c os arts. 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), para aplicar seu próprio entendimento sobre o conteúdo do art. 13, §4º, II da LC nº 87/96. Assim, requereu a nulidade do auto de infração por violação do art. 167 do RPAF, para que não se declare, indiretamente, a inconstitucionalidade da Portaria SSER n.º 35 de 06 de fevereiro de 2013, do Rio de Janeiro.

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 nafta petroquímica, 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 da nafta petroquímica 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 nº 1.589/1977, que, ao dispor sobre o imposto de 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 da nafta petroquímica 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 nº 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.

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 “matéria-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 apurarem-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 a nafta petroquímica 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.

Disse que, no tocante ao Bloco O da EFD, somente estão obrigados ao Registro 210 os contribuintes que classificam a sua produção e insumo nos registros K230/K235 e K250/K255 do Bloco K. Mas a atividade de refino é atividade de produção conjunta, se enquadrando na descrição do registro K290.

O autuado afirmou que atendeu as intimações para apresentação dos custos da nafta petroquímica, conforme indicado nos itens 06 e 07 do índice deste PAF, mas foi desconsiderado porque foi apurado nos termos da Portaria SSER nº 35/2013 do Rio de Janeiro.

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 os arts. 8º e 9º da LINDB, utilizar, no cálculo da estimativa do imposto, a Portaria SSER n.º 35 de 06 de fevereiro de 2013, que, ao contrário da legislação baiana, inclui todos os produtos consumidos no processo produtivo.

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. No caso da REDUC, por exemplo, que é uma Refinaria antiga, com volume alto de produção e grande diversificação de mercadorias produzidas, a adoção do parâmetro utilizado acaba matematicamente glosando grande parte dos custos nela realizados, reduzindo-os para 50,36% daqueles efetivamente nela verificados.

Reclamou que, caso devesse ser aplicado um arbitramento, este deveria atender o disposto no art. 22 da Lei nº 7.014/96, que trata da hipótese em se tratando de estabelecimento industrial.

Concluiu que o auto de infração é insubsistente porque a metodologia de cálculo do custo da mercadoria produzida que utilizou não possui qualquer vício, porque a estimativa de base de cálculo realizada pelo fisco foi feita sem os pressupostos materiais que a autorizam e porque os critérios utilizados para a fixação do valor do ICMS não respeitam as regras de competência tributária e a própria legislação do Estado da Bahia.

Destacou que nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, no qual se discute judicialmente com o Estado da Bahia assunto idêntico ao do presente lançamento, produziu-se uma perícia que esclareceu os pontos controvertidos sobre a matéria (fls. 167 a 179). Desse modo, as provas periciais visando o entendimento das peculiaridades da atividade de refino poderiam ser dispensadas. Porém, caso a junta de julgamento entenda necessária, sugeriu a realização de prova técnica com os seguintes quesitos:

1. Quais foram os critérios utilizados pelo autuado para cálculo do custo fiscal de aquisição da mercadoria NAFTA PETROQUÍMICA 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 infringindo 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 totalidade 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 NAFTA PETROQUÍMICA ou considerou todos os produtos recebidos pelo estabelecimento autuado?
8. Qual foi a ordem de grandeza para quantificar a NAFTA que foi levada em conta na autuação?
9. Qual seria a forma correta de apuração do custo fiscal da NAFTA?
10. A exigência de planilha de custos de produção de cada mercadoria, tal como exigido pelo art. 263 do RICMS/BA é congruente com a nova regulamentação da Escrituração Fiscal Digital – Ato COTEPE nº 48/2017, em razão do qual a Petrobras efetua seus registros de consumo de insumos em produção conjunta?
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?

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

Os autuantes apresentaram informação fiscal das fls. 353 a 380 (frente e verso). Disseram que já na primeira intimação (fls. 51 a 59) ressaltaram ao autuado que poderia ser entregue o custo de produção na mesma formatação do Registro L210 da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), que substituiu a antiga Ficha 04-A da DIPJ.

Afirmaram que após vários pedidos de prorrogação de prazo para entrega dos arquivos, o autuado declarou que não entregaria, pois a mercadoria não havia sido produzida no estabelecimento remetente (fl. 65). Diante da negativa, os autuantes constituíram o presente crédito tributário com o emprego do procedimento de arbitramento.

Destacaram que o art. 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 estatuiu que coubesse 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. Explicam que esta definição da base de cálculo visou impedir destaque a mais do ICMS nas transferências interestaduais.

Quanto à alegada impossibilidade de o Estado da Bahia glosar crédito tributário apurado segundo legislação do estado de origem, disseram que a ação fiscal se pautou no que está preconizado no inciso II, do § 4º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Alegaram que o autuado criticou o procedimento de arbitramento, mas aceita o emprego do método do rateio por absorção, estabelecido pela Receita Federal, que é uma espécie de arbitramento.

Reiteraram que a Lei Complementar nº 87/96 estabeleceu que a base de cálculo nas transferências interestaduais deve ser formada por parte do custo da mercadoria produzida, sendo admitida apenas a soma dos custos de matéria-prima, mão de obra, material secundário e acondicionamento.

Os autuantes observaram que o autuado jamais apresentou o custo de produção com o detalhamento indicado em sua defesa. Ou seja, nunca trouxeram a abertura das contas com os respectivos valores mensais.

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, 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 nº 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 (fl. 342), 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 à 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 consumidos 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 representa 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.

Afirmaram que o custo dos produtos de produção própria apresentado pelo autuado à Receita federal por meio do Registro L210 da ECF é uma consolidação dos custos de produção dos vários produtos fabricados, contabilizados pelo método de rateio por absorção.

Ressaltaram que a omissão do autuado em entregar a abertura da composição do custo da mercadoria produzida levou ao arbitramento da base de cálculo, conforme estabelece o art. 148 do CTN. Quanto aos procedimentos utilizou o estabelecido no inciso II do parágrafo único do art. 22-B da Lei nº 7.014/96.

Reiteraram que o Registro L210 da ECF é composto pelo somatório de matéri-prima, material secundário e embalagem, bem como do custo da mão de obra. Assim, com a divisão destes quatro elementos pelo custo total dos produtos de fabricação própria encontra-se o percentual da base de cálculo que deveria ter sido praticado pelo autuado nas operações de transferência interestadual, correspondente a 46,24%, conforme apontado no “demonstrativo do emprego do método de Arbitramento” (fl. 06).

Destacaram que o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 1.109.298, validou o uso do procedimento de arbitramento praticado pelo fisco baiano.

Quanto ao laudo pericial referenciado pelo autuado, os autuantes disseram que o perito deveria ter efetuado o seu trabalho na Refinaria Duque de Caxias (REDUC) e não na Refinaria Landulfo Alves (RLAN), cuja planta é diferente. Destacaram, ainda, que o perito não fez a abertura mensal do custo de produção e não fez qualquer abordagem sobre o contido na Ficha 04-A da DIPJ.

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, poderia ser apreciado possível dispensa de aplicação de penalidade, conforme disposto no inciso I do art. 106 do CTN.

Quanto ao pedido de perícia formulado pelo autuado, lembraram que os mesmos quesitos já foram enfrentados em julgamento realizado no CONSEF, conforme Acórdão CJF 0133-11/17.

Por fim, requereram a procedência total do Auto de Infração.

VOTO

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

O presente Auto de Infração versa sobre estorno de crédito fiscal de ICMS, em decorrência de emprego de base de cálculo nas operações de transferência interestadual (entradas na filial Bahia), em valores superiores ao previsto no art. 13, § 4º, inc. II da Lei Complementar nº 87/96. Trata-se de operações de transferência de nafta petroquímica produzida na Refinaria Duque de Caxias (REDUC), localizada no Estado do Rio de Janeiro. A base de cálculo de transferência, englobou parcelas ou rubricas não compreendidas dentro dos elementos autorizados pela Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, § 4º, inc. II), ou seja: matéria-prima, material secundário, mão de obra direta e acondicionamento.

Entendo desnecessária a remessa dos autos antes do presente julgamento, para que o autuado tomasse conhecimento da informação fiscal apresentada pelos autuantes. A descrição dos fatos e os relatórios, arquivos e demonstrativos constantes nos autos, são suficientes para compreensão dos critérios utilizados pelos autuantes, para a exigência fiscal em lide. Ademais, na informação fiscal não houve qualquer alteração nos demonstrativos de débito e não foram acrescentados documentos novos ao processo.

Entendo também desnecessária e, portanto, indefiro o pedido de perícia, pois os elementos constantes dos autos são suficientes para formar a convicção dos julgadores. As questões formuladas foram abordadas pelos autuantes no corpo do Auto de Infração e nos demonstrativos que o integram, ou a defesa, na peça impugnatória, sobre elas se pronunciou, esclarecendo a matéria.

Rejeito o pedido de nulidade do auto de infração por supostamente ter ocorrido violação ao art. 167 do RPAF, pois estaria sendo declarada a inconstitucionalidade da legislação do Estado do Rio de Janeiro, que admitia uma composição da base de cálculo superior à estabelecida na Lei Complementar nº 87/96. A presente exigência de ICMS em decorrência do uso indevido de crédito fiscal, não representa declaração de inconstitucionalidade, 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.

No mérito, em decorrência do não atendimento pelo autuado de reiteradas intimações para apresentação dos custos de produção da nafta petroquímica com o detalhamento da composição dos valores e respectivas rubricas utilizadas com o emprego do custeamento pelo método do rateio por absorção, os autuantes adotaram a forma de arbitramento da base de cálculo prevista no art. 22-B da Lei nº 7.014/96, para apurarem o montante do crédito fiscal indevidamente utilizado pelo autuado.

Convém destacar, que a planilha exigida pelos autuantes referentes ao custo da mercadoria produzida, é documento implicitamente necessário ao cumprimento da regra prevista na Lei Complementar, para obtenção da base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas. Ademais, o inciso I, do art. 263 do RICMS/12, prevê expressamente a produção desta planilha como obrigação acessória do autuado. 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 a 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, referido na descrição dos fatos do presente Auto de Infração (fl. 01), estabelece que a autoridade lançadora pode 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.

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.”

Das fls. 42 a 87, constam intimações e comunicações realizadas 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 à

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 inciso I, do art. 263 do RICMS/12.

A existência de um modelo específico de arbitramento previsto em lei que se aplica em casos como o do presente auto de infração, afasta a pretensão do autuado de que se aplicassem os métodos estabelecidos no art. 22 da Lei nº 7.014/96. O art. 22-B da Lei nº 7.014/96, estabeleceu forma de arbitramento a ser utilizada justamente nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, oriunda 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.

A base de cálculo das transferências foi encontrada através do Registro L210 da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), que substituiu a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), conforme Instrução Normativa RFB nº 1.422/2013, 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.

Convém reiterar que o art. 22-B da Lei nº 7.014/96 é regra, visando o arbitramento de uma base de cálculo. Constitui-se 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, e somente é aplicado quando a empresa não fornece os arquivos magnéticos com o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida.

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 cálculo do crédito admitido, está pautado na mesma base de cálculo exigida para cálculo do imposto devido nas saídas interestaduais em transferência originadas do Estado da Bahia e 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. A lei estadual apenas criou novos critérios para a sua apuração, nas hipóteses em que o contribuinte não fornecesse o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida, em consonância com o art. 148 do CTN.

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 redefiní-lo expressamente, como fez na lei complementar.

Se a intenção fosse apenas ser exemplificativa, 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 compõem os custos relacionados ao sistema produtivo.

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 lavrada com base na referida instrução, como o presente auto de infração refere-se a fatos geradores ocorridos 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, mantenho a multa inicialmente exigida.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0048/17-7**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$43.836.846,97**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96, e acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de junho de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR