

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0051/17-8
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0081-02/18
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 08/11/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0292-12/18

EMENTA: ICMS. ARBITRAMENTO. BASE DE CÁLCULO. RECEBIMENTO DE PRODUTOS POR TRANSFERÊNCIA DE ESTABELECIMENTO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, COM PREÇO SUPERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. FALTA DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS. Procedimento fiscal efetuado com base no art. 22-B da Lei nº 7.014/96, considerando a impossibilidade de desenvolver a fiscalização do estabelecimento para apurar e aferir a correta base de cálculo do ICMS conforme admitida nos termos do § 4º do artigo 13 da LC nº 87/96, para efeito de apropriação de crédito fiscal nos recebimentos por transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, oriundas de outra unidade da federação. Justifica-se o arbitramento, tendo em vista que não foi apresentada planilha de custos, impossibilitando saber se a base de cálculo nas transferências está em conformidade com a LC nº 87/96. Inexistência de previsão normativa para apreciação do pedido para cancelamento, ou redução, da multa por descumprimento de obrigação tributária principal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 2ª JJF Nº 0081-02/18, que julgou Procedente o Auto de Infração nº 206891.0051/17-8, lavrado em 23/11/2017, para exigir ICMS no valor histórico de R\$1.523.836,90, relativos à infração descrita abaixo.

Infração 01 - 01.02.23 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 28/05/2018 (fls. 363 a 381) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO”

Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

Inicialmente devo circunscrever que o presente processo trata de Auto de Infração que se refere a lançamento de crédito tributário relativo a glosa de excessos de créditos fiscais apropriados pelo Autuado, decorrentes de recebimentos de mercadorias tributadas, por transferência, de empresa industrial, de propriedade do mesmo titular, localizada em outra unidade da federação, a qual, segundo os Autuantes, ao calcular o ICMS incidente na operação de transferência, não obteve êxito em obedecer ao regramento constante do art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96, resultando na transferência créditos fiscais de ICMS para além do permitido pela

legislação federal, os quais, segundo os Autuantes, repercutiram em prejuízo para a arrecadação do Estado da Bahia.

Segundo se infere dos autos, a base de cálculo sob a qual incidiria a alíquota interestadual do ICMS na operação de transferência, cujos créditos foram submetidos a apuração do ICMS da filial sediada no Estado da Bahia, e que foram o objeto da referida glosa, deveriam, segundo informam os Autuantes, estarem adstritos a composição mínima do custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, tendo em vista o que determina a interpretação empreendida pelos Auditores ao inciso II do §4º do Art. 13 da LC 87/96.

Os Autuantes no curso da auditoria fiscal, buscando aferir a perfeita aplicação da norma supra nas transferências recebidas pela empresa auditada, originadas de estabelecimento industrial sediado em outra unidade da federação de propriedade do mesmo titular, emitiram intimação para que a autuada procedesse a apresentação da planilha de custos da unidade industrial, onde poderiam aferir o perfeito cumprimento da aludida norma quanto a base de cálculo de transferência. Ocorre, entretanto, que a Autuada recusou-se a apresentar tais documentos, apesar dos Autuantes empreenderem diversas intimações, conforme se verifica dos documentos acostados às fls. 13 a 71 dos autos.

Da análise brotada da leitura dos autos verifiquei que o lançamento foi precedido do levantamento do quantum debeatur a partir da aplicação do instituto do arbitramento da base de cálculo das operações de recebimento de mercadorias por transferência conforme demonstrado às fls. 05. Pois, sem alternativa, visto a negativa de apresentação dos dados contábeis de custos, os Autuantes, circunstanciaram esta situação fática, com farta documentação, e aplicaram o instituto do arbitramento da base de cálculo conforme determinam o inciso II do artigo e 22-B da Lei Estadual n.º 7.014/96, em sintonia com o Art. 148 do CTN, de forma que, de posse dos valores das transferências de mercadorias produzidas pela própria empresa e recebidas pela filial neste estado, foi adotado como base de cálculo arbitrada, o valor encontrado pela aplicação, sobre este valor da transferência, do percentual obtido pela divisão da somatória dos itens da base de cálculo permitido no inciso II do §4º do Art. 13 da LC 87/96, pelo custo total do produto vendido, sendo todos os dados colhidos na Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - DIPJ, admitindo-se, por fim, como crédito fiscal, apenas o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre esta base de cálculo arbitrada, tendo glosado todo o valor excedente de crédito.

Após analisar o arrazoado de defesa, asseguro não concordar com a afirmativa de que os dispositivos invocados pela fiscalização na motivação da autuação – art. 13, § 4º, II, da LC 87/96; art. 17, § 7º, II, da Lei 7.014/96, não trazem autorização ao Estado da Bahia para promover a glosa dos créditos de ICMS escriturados pela empresa, pois, a LC/87 é categórica ao determinar a correta base de cálculo das transferências em questão e a despeito do dispositivo da lei estadual indicado, tratar apenas das saídas originadas neste Estado da Bahia, consta no campo de enquadramento da infração do Auto de Infração em tela que os Autuantes indicaram o dispositivo do RICMS constante do §7º do Art. 309, o qual desautoriza o creditamento para além dos limites estabelecidos pela supramencionada LC 87/96. Além disto, o Art. 22-B da Lei 7.014/96, citada na peça vestibular põe uma pá de cal nesta questão. Portanto, resta descabido também a alegação de desrespeito ao Princípio da Legalidade, pois, conforme dispositivos retro alinhados, concluo que todo o procedimento fiscal se deu sob a égide da lei.

Percebo que é de suma importância o entendimento do Estado de destino acerca da base de cálculo que deveria ter sido praticada pelo estabelecimento de origem das mercadorias, trata-se de aplicação de preceito constitucional delegado à lei complementar 87/96. De forma que o direito de crédito do adquirente não vincula-se tão somente ao “montante cobrado” nas operações anteriores, mas sobretudo ao valor correto cobrado, maioriamente considerando as operações interestaduais, quando o demasiado valor cobrado na origem de outra UF, diminui sobremaneira o imposto a ser recolhido no Estado de destino.

Entendo que a defesa se equivoca ao sopesar a discussão da base de cálculo conforme pretende a LC 87/96, a qual define o custo da mercadoria produzida para fins de base de cálculo nas transferências interestaduais, com o conceito de custo contábil, ou CUSTEIO POR ABSORÇÃO, pois a referida LC não definiu custo e sim a base de cálculo do ICMS, por ser de sua competência, conforme notória disposição constitucional. Portanto, nenhum valor emprega a sua defesa a discussão em tela ao trazer os comparativos com a doutrina da Ciência Contábil, ou regulamento do IRPJ, pois tratam-se de elementos absolutamente distintos, o custo contábil definido pela ciência contábil, e a base de cálculo definida para fins da incidência do ICMS.

Assim, a empresa deverá continuar empregando o conceito contábil de custo para fins administrativos e fiscais de outra ordem, todavia deverá se ater a definição da base de cálculo prevista na LC 87/96 para fins de transferências interestaduais de mercadorias quanto à incidência do ICMS.

No mesmo sentido, descabe a alegação defensiva de que a correta compreensão da matéria carece de uma análise da produção de derivados de petróleo em refinarias, e que a autuação se deu por desconsiderar que esse processo produtivo desenvolve-se por desagregação da matéria-prima principal, pois não foi possível adentrar a este exame tendo em vista não ter sido disponibilizado os dados de custos da produção nos moldes

reclamados pelos Autuantes.

A defesa questiona o método de arbitramento aplicado arguindo contra sua pertinência, porém não posso acolher seus argumentos, porquanto o procedimento adotado, de tudo que examinei, está livre de vícios. Os Autuantes fundamentaram o procedimento na legislação tributária federal e estadual e cuidaram de atender a todos os requisitos de formalidade prevista na legislação própria, circunstanciando a sua necessidade a partir da comprovação de absoluta impossibilidade de alcançar o fato imponível sem o adequado e pertinente uso do arsenal disposto no Art. 22-b da lei 7.014/97, em consonância com o Art. 148 do CTN, sobretudo, considerando que a Autuada se negou a apresentar os elementos da composição de custo dos produtos transferidos, apesar de intimada por diversas vezes.

Entendo também, que esta interpretação adotada pelos Autuantes não fere o pacto federativo nos termos dos arts. 101 e 102 do CTN, pois em nenhum momento estamos tratando de legislação sobre aspectos fora da competência constitucional do Estado da Bahia, a exigência está recaido sobre contribuinte deste estado. A legislação da Bahia não permite, nem poderia permitir, crédito de ICMS em desconformidade com a LC 87/96. Portanto, é o estado de origem que está exorbitando da LC 87/96 e da Constituição Federal.

Afasto a alegação quanto a jurisprudência do STJ, que amparada em precedentes do STF, RE nº 628.075 RS, decidiu a impossibilidade de se punir o contribuinte pelo respeito à legislação do Estado de origem, pois o Estado da Bahia apenas está aplicando a interpretação da LC 87/96, procedimento ao qual não se pode exigir conduta diversa. Portanto, quem está penalizando o contribuinte e a arrecadação do Estado da Bahia é o estado de origem.

Não adentrarei a discussão de mérito sobre a metodologia de custos, ou mesmo acerca da legislação afim da Receita Federal, adotada pela Impugnante porque, tendo em vista a recusa de apresentação da planilha de custos, esse não foi o objeto da autuação, a qual de forma diversa foi ancorada no arbitramento da base de cálculo. Ademais, como já esclarecido, uma coisa não se confunde com a outra, custos de fabricação serve para apuração de resultados e apuração do Imposto de Renda da Impugnante, enquanto a base de cálculo do ICMS tem por desiderato o cálculo do imposto de competência estadual.

No mesmo sentido quanto ao laudo exarado pelo perito em perícia judicial realizada nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, no qual são partes a Contribuinte Defendente e o Estado da Bahia e se discute o Auto de Infração nº 279469.0005/12-5, pois além de não adentrar à questão do arbitramento, me filio às considerações dos Autuantes de que a abordagem do perito não alcança as discussões da presente demanda.

Considero insubstancial às alegações tendo por base a nova regulamentação para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD trazida pelo Ato COTEPE/ICMS nº 48 de 24/8/2017, ao regulamentar o preenchimento da EFD, expediu um Guia Prático, de observância obrigatória pelos Contribuintes, encontrando-se na versão 2.0.21, de acordo com o parágrafo único do art. 1º do Ato COTEPE 09/08, redação dada pelo Ato COTEPE 48/2017, pois esta regulamentação não trata de definição de base de cálculo em transferências interestaduais, destoando, deste modo da discussão em baila

Não favorece a defesa a alegação de que a Contribuinte apresentou sua planilha de custos, apurados de acordo com a legislação do Estado de São Paulo, e que Fiscalização a desconsiderou porque pretendia que os valores fossem apurados por método diversos. Conforme pude depreender dos autos, a intimação para apresentação das planilhas de custos nunca foram atendidas porque jamais foram apresentadas a contento de serventia para as aferições pretendidas pelos Autuantes.

A utilização dos dados da DIPJ como critérios de arbitramento está prevista na Lei 7.014/96, sendo deste modo perfeitamente adequado para o desiderato fiscal adotado. No mesmo sentido, assevero que a defesa não apresentou dados que pudesse demonstrar equívoco no cálculo apresentado pelos Autuantes, de modo que não pode arguir ser a base de cálculo arbitrada destoante com a verdade material.

Dianete das conclusões formuladas até o presente momento voto pelo indeferimento do pedido de perícia e da prova técnica (RPAF, arts. 123, §3º, 145, caput, e 150, II), requeridas, por considerar que existem elementos fáticos e documentais com suficiência para garantir uma boa cognição sobre a demanda. Reputo ainda inadequados os quesitos trazidos pela defesa por considerá-los desconexos com o objeto da autuação, qual seja: o arbitramento da base de cálculo.

De todo o exposto voto pela procedência total deste Auto de infração.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 391 a 406, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Preliminarmente, suscita a nulidade da decisão *a quo*, pois não disse quais foram os elementos constantes dos autos que seriam suficientes para formação do juízo decisório. Desse modo, entende que a decisão não apresenta a necessária motivação para rejeitar o pedido de perícia, o

que implica em nulidade, já que o art. 147, § 2º, do RPAF exige que as razões do indeferimento devem ser enunciadas e fundamentadas na exposição do voto relator.

Além disso, entende que a decisão se encontra materialmente equivocada, demandando reforma, porque o julgamento do mérito das alegações da autuada dependem, sim, de prova técnica específica, já que a insurgência do contribuinte decorre do fato de que o arbitramento foi utilizado numa situação em que eram perfeitamente consistentes os registros contábeis e correta a formação do custo fiscal da mercadoria produzida, sendo que a prova pericial se destinava a demonstrar isso. Desse modo, assevera ser evidente a incorreção da decisão recorrida, na medida em que acolhe a utilização de um arbitramento como meio de revelar o custo fiscal da mercadoria produzida, sem oportunizar ao contribuinte a demonstração de que o custo calculado por ele é consentâneo com a realidade.

Argumenta que os quesitos formulados não são desconexos com o objeto do feito, já que se destinavam a suscitar ao perito externo a análise da consistência dos registros contábeis e do custo fiscal aplicado pela defendant, pois a demonstração de que os elementos utilizados pelo contribuinte estão corretos afasta a hipótese do art. 148 do CTN, que contempla o arbitramento quando não merecerem fé as declarações, os esclarecimentos ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo, e ressalva a avaliação contraditória administrativa a respeito de tal ponto.

Conclui, assim, que não se trata de mera análise documental passível de simples verificação dos autos, mas de questão que demanda a realização da prova requerida. Desse modo, demandava a produção de prova técnica o ponto principal de insurgência da Recorrente, que deve ter amplos meios de produção de prova, não podendo a autoridade fiscal escolher, dentre os meios disponíveis, um único vetor probatório, ignorando todos os outros disponíveis.

Entende que a situação caracteriza a limitação do direito de defesa, tornando absolutamente incabível a decisão recorrida, a qual deve ser reformada, para fins de garantir-se a realização da perícia solicitada.

Suscita, ainda, a nulidade da decisão recorrida ao argumento de que não é possível, ao Estado da Bahia, glosar crédito apurado segundo a legislação do Estado de origem, sob pena de se instalar um conflito federativo.

Alega que a decisão recorrida se equivoca ao aduzir que o Estado da Bahia poderia glosar créditos de ICMS escriturados pela empresa, amparado no art. 22-B da Lei nº 7.014/1996, pois a regra de lei estadual não pode se sobrepor à norma constitucional ou à legislação complementar federal. Argumenta que, nos termos dos arts. 101 e 102 do CTN, a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios tem vigência, em regra, apenas no território de cada um deles, nos termos da competência normativa que lhes confere a Constituição.

Diante disso, defende que a legislação do Estado de origem é aplicável na apuração do custo de produção da mercadoria, seja por lá ocorrer a qualificação (ou não) dos bens que participam do processo produtivo entre os itens listados no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, seja também porque naquele território se constituiu a obrigação tributária em razão da qual é pago o ICMS que se torna crédito fiscal no Estado de destino.

Argumenta que a norma do Estado de destino, que autoriza a glosa de crédito fiscal, exorbita o âmbito da competência constitucional, já que não é dado a qualquer ente estatal recusar crédito fiscal de ICMS regularmente recolhido. No caso destes autos, informa que, na apuração do custo de produção do diesel no Estado de origem, o Contribuinte se sujeitou à regulamentação pela legislação local. Consequentemente, nenhuma incorreção há no seu procedimento, que aplicou a legislação do Estado de origem na apuração do seu custo fiscal, não sendo dado ao Estado de destino desconsiderá-la, pois, como demonstrado, aplicar-se-á a legislação em que situados os bens e/ou constituídas as obrigações tributárias. Explica que, no caso, 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, não lhe é dado

desconsiderá-la nem editar lei própria em sentido diverso, sob pena de ofensa aos arts. 1º, caput, 18, e 25, §1º, todos da Constituição Federal, cujos textos reproduz.

Argumenta que, se o Estado de destino entende 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, cujo texto transcreve.

Na espécie, entende que se aplica a jurisprudência do STJ, que amparada em precedentes do STF, a partir dos quais houve reconhecimento de repercussão geral em matéria análoga à presente no RE nº 628.075 RS, decidiu pela impossibilidade de se punir o contribuinte pelo respeito à legislação do Estado de origem. A esse respeito, alega que a decisão de piso também se mostra equivocada ao aventar que não se estaria prejudicando o contribuinte. Ora, na medida em que foi recolhido o ICMS no Estado de Origem, em consonância com as normas daquela entidade federativa, a atitude do Estado de Destino que glosa os créditos fiscais e enseja débito fiscal acaba por punir o Contribuinte.

Nesse sentido, os arrestos citados na defesa tornam nítido que a situação ali julgada pelos Tribunais Superiores envolvia situação exatamente igual à presente, qual seja: a pretensão do estado de destino em limitar o creditamento do imposto ao valor efetivamente pago na origem. Transcreve ementas de julgados do STJ em apoio aos seus argumentos.

Desse modo, conclui que a impossibilidade de a Fiscalização desconsiderar a legislação do Estado de origem decorre do sistema legal, e é reconhecida pelos Tribunais Superiores, sendo também confirmada pelo art. 167 do RPAF, que afirma que não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de constitucionalidade.

Assim, para desqualificar o método de apuração do custo realizado pela Contribuinte, entende que a Fiscalização necessariamente substituiu a legislação do Estado de São Paulo, que regulamenta a apuração do custo para aplicar um arbitramento sobre o conteúdo do art. 13, §4º, II da LC nº 87/96. Alega, entretanto, que ao fazê-lo, acabou por exorbitar a própria competência da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia e declarou, indiretamente, a inconstitucionalidade da legislação do Estado de São Paulo, como se depreende da Súmula Vinculante nº 10 do STF.

Por tais motivos, defende que a decisão de piso deve ser reformada, para fins de reconhecer a improcedência da infração.

No mérito, sustenta a improcedência da infração por descabimento do arbitramento realizado e pela impossibilidade de uso dos dados da DIPJ. Sem prejuízo dos tópicos anteriores, defende que a decisão de piso se mostra equivocada em manter o lançamento, tendo em vista que o arbitramento realizado pelo Fisco se mostra completamente incabível. A primeira razão diz respeito ao fato de que houve, por parte da Junta de Julgamento Fiscal, o indeferimento da realização da prova pericial requerida pela contribuinte, o que ensejou, inclusive, a nulidade suscitada preliminarmente.

Argumenta que a sua insurgência decorre do fato de que o arbitramento foi utilizado numa situação em que eram perfeitamente consistentes os registros contábeis e correta a formação do custo fiscal da mercadoria produzida, sendo que a prova pericial se destinava a demonstrar isso. Desse modo, verifica-se a evidente incorreção da decisão recorrida, na medida em que acolhe a utilização de um arbitramento como meio de revelar o custo fiscal da mercadoria produzida, sem oportunizar ao contribuinte a demonstração de que o custo calculado por ele é consentâneo com a realidade. Argumenta, inclusive, a decisão aventada que “a defesa não apresentou dados que pudessem demonstrar equívoco no cálculo apresentado”, mas indefere o meio técnico de prova necessário à demonstração do ponto.

Destaca que o arbitramento é autorizado no art. 148 do CTN como medida excepcional, cabível quando forem omissos os registros e documentos do contribuinte, ou quando as declarações deste não mereçam fé, porém, o dispositivo legal é expresso em afirmar que é “ressalvada, em

caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”. Desse modo, entende que não pode a autoridade administrativa negar à parte requerente da prova técnica o meio probatório apto a demonstrar que os valores do custo fiscal informados à fiscalização são idôneos com a realidade, como ocorreu neste caso. Em abono à sua tese, destaca o que foi decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, no RMS 26.964/GO, relatado pelo Ministro Castro Meira, cuja ementa reproduz.

Explica que esse mesmo entendimento encontra eco em diversos outros julgados daquela Corte Federal, estando consolidado que o contribuinte tem o direito de, no exercício do contraditório e da ampla defesa, impugnar a alegação de inidoneidade de registros ou de documentos, e afastar o cabimento de se proceder com o arbitramento. No caso concreto, destaca que os autuantes trouxeram “algumas” (não todas – cabe frisar) das respostas apresentadas pela Petrobras às intimações de apresentação do custo fiscal. Nos arquivos, inclusive nas mídias em CD colacionadas ao feito, encontram-se planilhas com preços e montantes, juntamente com anotações e esclarecimentos de como foi composto o custo fiscal de transferência do produto.

Destaca que a própria “explicação” sobre o trabalho realizado pelos autuantes pontua que a Petrobras “entregou ao Fisco baiano uma planilha de custo de produção da mercadoria objeto desta auditoria”, a qual reputou “completamente fechada”, o que serviu de argumento para efetuar o arbitramento. Argumenta, todavia, que o art. 263 do RICMS/BA estabelece que o contribuinte deve manter à disposição do fisco arquivo eletrônico contendo a planilha de custos de produção de cada mercadoria. Não dispõe, contudo, a forma pela qual essa planilha deve ser preenchida ou organizada, nem de que modo os dados devem ser inseridos no arquivo eletrônico.

Desse modo, conclui que, para que o procedimento de arbitramento fosse legítimo, deveria estar inserido dentro de processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa. No presente caso, porém, entende que faltou a regularidade do processo administrativo fiscal, na medida em que foi obstado ao contribuinte a produção da prova pericial externa. Isso porque não é legalmente exigido que a prova da regularidade do custo fiscal seja feita somente na forma de planilha preenchida do modo requerido pelo auditor fiscal. O processo administrativo fiscal pode se fundamentar em qualquer meio de prova que demonstre ter sido a quantificação do custo fiscal da mercadoria produzida.

Explica que, justamente para isso, se prestaria a perícia, indeferida pela Junta de Julgamento Fiscal. Sem o viés dos auditores fiscais, que se prendem à exigibilidade de uma planilha, o perito externo poderia compulsar os livros e registros fiscais da contribuinte, para apurar o custo de produção do estabelecimento remetente, observado o método de custeio por absorção cabível para o segmento, e concluir, ao final, sobre o acerto ou desacerto das quantificações expostas na planilha apresentada pela Petrobras. Conforme consta do citado precedente do STJ, RMS 26.964/GO, “nada impede que a administração fazendária conclua pela veracidade dos documentos fiscais do contribuinte e adote os valores ali consignados como base de cálculo para a incidência do tributo”. Entende que esta hipótese somente pode se concretizar quando observado o direito à ampla defesa, e oportunizada a produção de provas requerida pela parte defendant.

Conclui que a inobservância do processo regular, neste caso, contamina a validade do arbitramento realizado, o que já justifica a reforma da decisão recorrida. Contudo, também é necessário argumentar o desacerto da decisão de piso quanto à manutenção do lançamento, no que toca ao método utilizado para arbitramento, o qual constitui rematada ilegalidade, pois, mesmo se cabível, o Fisco deve aproximar, na maior medida possível, o valor por meio dele encontrado à verdade material, sob pena de violá-la. Em outros termos: a base de cálculo encontrada com o procedimento – se não idêntica – precisa ao menos em alguma medida ser factível e não desarrazoada. Neste sentido é a doutrina de Aurélio Pitanga Seixas Filho, que transcreve.

A respeito do tema, cita que a decisão de piso aventou que “a defesa não apresentou dados que

pudesse demonstrar equívoco no cálculo apresentado pelos Autuantes, de modo que não se pode arguir ser a base de cálculo arbitrada destoante com a verdade material". Contudo, entende manifestamente desacertada essa alegação, já que a defesa especificamente suscitou que o arbitramento da base de cálculo não poderia se efetuar com base na DIPJ - Declaração Para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, que 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.

De fato, a utilização das informações da DIPJ cria uma base de rateio igual para todas as unidades produtivas e produtos da Petrobras e possui nenhuma correlação com o custo do diesel no estabelecimento de origem. No caso da REPLAN, 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 em 52% daqueles efetivamente nela verificados.

Desta maneira, entende que o critério de arbitramento destoa do princípio da verdade material e, assim, viola o art. 148 do CTN. A esse respeito, inclusive, a defesa trouxe a Perícia Judicial realizada nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, no qual são partes a Contribuinte Defendente e o Estado da Bahia e se discute o Auto de Infração nº 279469.0005/12-5, cuja controvérsia é idêntica à do presente caso.

Apesar de se tratar de outra mercadoria derivada de petróleo (a nafta petroquímica), a avaliação pericial permanece válida em seus fundamentos, que se aplicam também ao caso do diesel. No que toca especificamente ao ponto em análise, o Perito afirmou claramente que o arbitramento com base na DIPJ não seria consistente, gerando distorções manifestas com a verdade material. Transcreve trecho da perícia citada.

Argumenta que a prova pericial já evidencia o descabimento de se utilizar os dados da DIPJ para mensurar o custo fiscal, sendo o mais evidente elemento observar que a perícia evidenciou que 95% do custo é composto apenas por matéria prima e pessoal, enquanto que no presente caso o Fisco reduziu o valor do crédito em mais de 50%, por conta do arbitramento feito utilizando metodologia manifestamente inadequada. Nesse sentido, analisando-se a fundamentação da perícia em questão, afirma perceberem-se que inúmeros elementos contábeis demonstram o motivo de tamanha diferença entre o valor real dos custos de produção e o valor resultante do arbitramento realizado pelo Fisco. Transcreve trecho da perícia, em apoio aos seus argumentos.

Diante disso, entende restar evidente o desacerto da decisão de piso quanto à manutenção do arbitramento de base de cálculo com base nos elementos da DIPJ, de modo que é plenamente cabível a reforma da decisão, para julgar improcedente o auto de infração.

Do exposto, pugna pelo conhecimento e integral provimento do presente recurso voluntário, para o fim de reformar o Acórdão proferido pela Junta de Julgamento Fiscal, declarando-se a improcedência total do auto de infração, com a desconstituição do lançamento fiscal ali consubstanciado.

Nesses termos, pede deferimento.

VOTO

Quanto à preliminar de nulidade suscitada, ao fundamento de que houve cerceamento do direito de defesa, é importante ressaltar que a perícia ou diligência não se constituem em direito subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo, com vistas a esclarecer fatos, cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos. Não é, portanto, um meio de defesa, mas um instrumento do juízo, podendo o perito (diligente) ser definido como seu auxiliar.

Nesse sentido, é que o legislador do RPAF previu que o pedido de diligência poderá ser indeferido, quando o julgador considerar que os elementos contidos no processo se lhe afigurem

como suficientes, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a”, do diploma regulamentar citado, conforme abaixo reproduzido.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
- ... ”

O disposto na alínea “b” do citado artigo reforça a idéia de que a diligência não pode ser tratada como meio de defesa, pois não substitui a ação probatória da parte, conforme se depreende do texto abaixo.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- ... ”
- a) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos (grifo acrescido);
- ... ”

Assim, entendo que a JJF fez uso de prerrogativa sua, indeferindo o pedido de diligência e julgando com base nas provas que se encontravam no processo, sem que disso resultasse em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Da mesma forma, rejoito a alegação de nulidade ao argumento da impossibilidade de glosa de créditos decorrente da legislação da unidade de origem, já que as operações autuadas tiveram por objeto transferências interestaduais de mercadorias, cuja regulação se encontra expressa no art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96, o que afasta a possibilidade de que tal regra venha a ser contrariada por uma norma editada por qualquer das unidades federativas, diferentemente do que prega a Recorrente.

Nesse sentido, o creditamento somente se legitima quando se revele compatível com as normas estabelecidas no microssistema do ICMS, devendo seu montante ser limitado ao valor corretamente calculado, conforme estabelece o art. 309, § 7º do RICMS/12.

“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

... ”
§ 7º Se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.
... ”

Assim, rejoito as alegações de nulidade suscitadas.

No mérito, a conduta autuada foi descrita como “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo”. Trata-se de operações de transferências interestaduais, com “óleo diesel fora de especificação”, oriundas do Estado de São Paulo, cuja base de cálculo utilizada revelou-se acima do que estabelece o art. 13 da Lei Complementar nº 87/96. A fiscalização explica que foi feito o arbitramento da base de cálculo em face da ausência de detalhamento do custo de fabricação, por parte do Contribuinte.

O Sujeito Passivo se opõe ao lançamento, alegando descaber o arbitramento perpetrado pela fiscalização, pois entende que não é possível fazer uso dos dados da DIPJ.

O exame dos autos (folhas 13/71) revela que o Sujeito Passivo recebeu inúmeras intimações,

solicitando o detalhamento do seu sistema de custo, de forma a se poder mensurar o custo das operações de transferências da mercadoria denominada “ÓLEO DIESEL FORA DE ESPECIFICAÇÃO”.

A leitura das mensagens eletrônicas trocadas entre a fiscalização e o setor contábil da empresa Recorrente revela que a empresa não possuía o detalhamento do sistema de custeio para a mercadoria objeto das operações de transferência, mas apenas para as mercadorias denominadas “ÓLEO DIESEL PESADO INTERMEDIÁRIO”, “ÓLEO DIESEL LEVE INTERMEDIÁRIO” E “ÓLEO DIESEL A S500”.

Como não foram fornecidos os dados de custo, relacionados ao “ÓLEO DIESEL FORA DE ESPECIFICAÇÃO”, os autuantes declaram ter realizado o arbitramento da base de cálculo, conforme registram às folhas 01/02. Explicitam, ainda, às folhas 06/10, a metodologia utilizada para efetivação do arbitramento, tendo tomado por base os custos contábeis globais fornecidos pela Empresa, considerando, como base de cálculo, o equivalente a 49,52% desses valores, para os itens matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, proporção observada para o custo global da empresa, diferente do percentual de 97% utilizado pela Recorrente (vide folha 08).

Diferentemente do que alega a Recorrente, as informações veiculadas por mensagens eletrônicas, cujas cópias se encontram às folhas 13/71, revelam que a Recorrente não apresentou o detalhamento do custeio especificamente para a mercadoria objeto das operações de transferência, qual seja, o “ÓLEO DIESEL FORA DE ESPECIFICAÇÃO”, fato que motivou o arbitramento.

Ora, não tendo o Contribuinte fornecido as informações necessárias para a mensuração do custo das mercadorias transferidas, entendo que é lícito, ao fisco, arbitrar a base de cálculo das operações, havendo, inclusive, autorização expressa do legislador, para tal procedimento, conforme art. 22-B da Lei 7.014/96, abaixo reproduzido.

“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.”

Assim, não vejo como acolher a alegação de impossibilidade de arbitramento da base de cálculo.

A alegação recursal de que o arbitramento deve conduzir à aproximação entre o custo estimado e o real soa deveras contraditória, pois é obrigação acessória do Sujeito Passivo apresentar a contabilização do seu custo, em conformidade com a legislação que rege a matéria, descabendo tal tarefa ao fisco. Não tendo cumprido o que lhe cabe, não pode, simplesmente, adotar uma postura meramente negativa, sem oferecer elementos que indiquem o real valor das operações.

O próprio poder judiciário já se manifestou, nos autos do Processo nº 0307250-71.2015.8.05.0001, em que a Petrobrás opôs embargos à execução fiscal proposta pelo Estado da Bahia, admitindo a utilização da DIPJ como meio válido de arbitramento da base de cálculo, conforme a seguir.

“Diante disso, reconheço a utilização da DIPJ, exercício de 2007, como meio hábil e legítimo para se arbitrar o custo da mercadoria, nos termos do art. 22-B, parágrafo único, II, da Lei nº 7.014/96, entendendo que os prepostos fiscais não dispunham de elementos em extensão suficiente para desenvolver os roteiros normais de fiscalização. E isso de justifica tanto em face da omissão da Embargante quanto à apresentação dos elementos indispensáveis para a apuração do real valor do custo da nafta, quanto pela incongruência identificada no laudo pericial em diversos aspectos.”

Assim, antes mesmo de tecer críticas aos valores obtidos pela fiscalização, cabe á Recorrente apontar os valores que julga corretos, o que confessadamente não possui, conforme revelam as trocas de mensagens eletrônicas travadas com a fiscalização.

Enquanto não apresentar os elementos contábeis necessários para uma perfeita apuração do custo das transferências autuadas, não há como desprezar o arbitramento levado a termo pelos

prepostos fiscais, sob pena de se inviabilizar a fiscalização sobre tais operações, o que soaria como um inadmissível estímulo ao descumprimento da legislação.

Assim, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 206891.0051-17-8, lavrado contra PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. – PETROBRÁS, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$1.523.836,90, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de setembro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS