

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0055/17-3  
**RECORRENTE** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. – PETROBRÁS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JF nº 0044-03/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 12/12/2018

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0329-11/18

**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). O que os autuantes promoveram no processo, após o Recurso Voluntário, mediante justificação devida a outros processos semelhantes, foi efetuar modificações no cálculo com base não no preço das últimas entradas com as exclusões legalmente cabíveis, mas pela aplicação da glosa do estorno médio encontrado nas unidades em que efetivamente foi produzida a mercadoria, sendo que de um estorno médio aqui aplicado, de 93,5%, por conta do valor das últimas supostas entradas de mercadorias adquiridas de terceiros, foi lançado o estorno médio devidamente comprovado no processo, referente à produção de outras unidades, de 18,5%, o que resultou na modificação abaixo descrita, encontrando-se a verdade material, já que os produtos não foram adquiridos de terceiros, mas produzidos pelo Recorrente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 3ª JF (Acórdão JF nº 0044-03/18) que Negou Provimento ao Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão JF nº 0053-01/18, que julgou Procedente o Auto de Infração em lide.

Foi lançado ICMS, no valor de R\$5.563.461,52, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, (Infração 01.02.23), em relação aos meses de junho, agosto, setembro e outubro de 2014. Consta tratar-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, prevista no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, que implicou pagamento a menos do ICMS.

Após a impugnação e a competente informação fiscal, o Auto de Infração foi julgado Procedente, com fundamento condutor no voto a seguir transcrito:

### VOTO

*Na análise de todos os elementos que integram o presente Auto de Infração, constato que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/2012 e com o RPAF-BA, ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois a sua lavratura obedeceu ao disposto no art. 39 do RPAF/99, e os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos nos levantamentos, demonstrativos e documentos fiscais fls.07/08 e CD fl.05, documentos recebidos pelo autuado conforme comprova recibo na fl.06, constantes nos autos, necessárias à demonstração dos fatos argüidos, todos*

*entregues cópias a preposto do contribuinte autuado, que exerceu com plenitude a ampla defesa e o contraditório.*

*Saliento que a descrição da infração permite claramente identificar do que está sendo acusado o contribuinte, incorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.*

*No mérito, trata o presente processo de exigência de ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto nas operações interestaduais, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, em relação ao exercício de 2014.*

*Conforme consta dos autos, o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia recebeu mercadorias em transferência de estabelecimento localizado no Estado do Rio Grande do Sul, tributadas pela alíquota de 7%. A fiscalização expurgou nas operações de transferência para filial localizada na Bahia, o ICMS, PIS e COFINS, tributos recuperáveis na sistemática de débito e crédito, incidentes nas aquisições das mercadorias. Em relação ao ICMS fez a inclusão da carga de 7%, incidente nas operações de remessa, em transferência, entre o RS e a BA. Considerou como indevida a diferença entre a base de cálculo da operação de aquisição e da operação de transferência correspondente, visto que o débito gerado na origem foi superior ao previsto na legislação gerando assim crédito em valor maior que o permitido no estabelecimento localizado na Bahia, destinatário das mercadorias remetidas por transferência.*

*O contribuinte questionou em linhas gerais, a metodologia de cálculo adotada pelos autuantes. Estes, por sua vez, se valeram dos conceitos jurídicos extraídos da CF, LC/87 e dos conceitos contábeis, conforme detalhamento contido na peça informativa, numa atividade de preenchimento do conceito legal de valor, nas operações entre estabelecimentos de uma mesma empresa.*

*Analizando os autos e a controvérsia instalada, observo que a questão que se apresenta neste processo é a interpretação que deve ser dada à regra prevista no art. 13º, § 4º, I da LC 87/96, a qual estabelece que: “Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.*

*O defendente alegou que a mercadoria (nafta petroquímica) foi fabricada pela própria autuada e se assim, a base de cálculo para o contribuinte produtor é a do art. 13, § 4º, II, da LC 87/1996 (o custo da mercadoria produzida, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento).*

*Compulsando os autos verifico que confirmando a afirmação dos Autuantes em sede de informação fiscal, o defendente foi intimado conforme documentos fls. 47/52, a fim de que fosse entregue à Fiscalização planilha contendo o custo da mercadoria produzida, com base no custeamento pelo método do rateio por absorção com o detalhamento mensal dos valores alocados a cada uma das contas de custo. No entanto, esses dados não foram entregues ao Fisco. Observo que na mensagem constante dos autos (fls. 25/26 c/c fl.80), o autuado informa que a mercadoria foi fabricada por terceiros mediante subcontratação (Anexo III, fls.27/28 – conforme teor desta resposta no arquivo magnético constante deste processo à fl. 06). De igual forma, também de acordo com as notas fiscais de fls. 54 a 68, fica evidenciado que a mercadoria foi produzida pela empresa Refinaria de Petróleo Rio Grandense S.A., CNPJ 94.845.674/0001-30, localizada em Rio Grande - RS cuja descrição no corpo do próprio documento fiscal é de que se trata de “industrialização para terceiros”. Tais notas fiscais foram contabilizadas pelo “valor líquido”, sem a incidência dos tributos recuperáveis (fl. 44, c/c fls. 75 e 81). Ressalto que este fato pode ser constatado com a própria resposta da defendente à intimação (fl. 26 c/c fls. 27 a 43): “vale ressaltar que são custos formados a partir da entrada de notas fiscais (anexo III).” – subcontratação junto a terceiros.*

*Vale salientar, que embora o defendente insista que as mercadorias alvo da autuação tratam-se de industrialização própria, até esta fase processual, não trouxe aos autos uma única prova com o condão de comprovar sua alegação. Logo, aplico as disposições previstas nos artigos 142 e 143 do RPAF/99, no sentido de que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, assim como, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

*Dessa forma, em conformidade com a Lei Complementar nº 87/96, os Autuante apuraram a base de cálculo aplicando corretamente o inciso I, do art. 13 da citada Lei, as operações de Entradas Mais Recentes contabilizadas pela própria Autuada (Notas Fiscais relacionadas no referido anexo III – fls.27/43), e não o inciso II, como quer o defendente.*

*O defendente alegou também que na hipótese da base de cálculo ser o valor correspondente à entrada mais recente, entende que não se pode fazer a exclusão de ICMS, PIS e COFINS*

*Objetivando esclarecer quanto à base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da LC 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado*

da Bahia, o Superintendente da Administração Tributária editou a Instrução Normativa 52/13 na qual, no item 2, orienta que:

(...)

Item 2 - Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado que: na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto.

Entendo que esta regra de natureza interpretativa e que não inova na ordem jurídica, está em conformidade com as prescrições do art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), aplicado ao fato pretérito. Ademais a previsão ali contida se coaduna com as práticas contábeis, ou seja, no momento em que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, a contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrada em dois ativos:

- (i) o do ICMS e demais tributos recuperáveis (PIS/COFINS) lançado no conta corrente fiscal para ser compensado em débitos de operações tributadas subsequentes;
- (ii) o valor da mercadoria a ser computado nos estoques, deduzido o valor do imposto pago na aquisição.

Quando a mercadoria é revendida, o débito de ICMS gerado em decorrência da aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria constante do estoque, acrescido do lucro, será levado à conta corrente fiscal para ser compensado com o imposto pago na aquisição.

Analisando os elementos que compõem o presente PAF, observo que conforme explicitado na defesa, informação fiscal e cópia de notas fiscais juntadas ao processo, o objeto da lide envolve operações de transferência de mercadorias recebidas pelo estabelecimento localizado neste Estado (RLAM), provenientes da (REFAP), empresa localizada no Estado do Rio Grande do Sul, cujas aquisições foram efetuadas junto a estabelecimentos localizados naquele Estado.

A fiscalização acusou, em síntese, que no momento que a empresa adquiriu mercadorias em operações internas com alíquota de 17%, a base de cálculo a ser utilizada na operação de transferência deveria ser com o expurgo do ICMS e das contribuições federais PIS/COFINS e não o valor pago. O contribuinte, ao incluir o valor do ICMS e das contribuições federais PIS e COFINS na base de cálculo das operações de transferência no Estado do Rio Grande do Sul, relativo a aquisições feitas naquele Estado, gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (art. 13, § 4º, I da LC 87/96) e consequentemente utilizou um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito.

Do exame das peças acostadas ao PAF e tomando como base o disposto no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96, constato que para definição do que é chamado de VCEMR (valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria), os Auditores extraíram o valor do ICMS, das contribuições PIS e COFINS do valor das operações contabilizadas da última entrada das mercadorias no estoque; em seguida, adicionaram o valor do ICMS das operações de saídas do estabelecimento gaúcho com destino ao Estado da Bahia.

Conforme minuciosamente detalhado no corpo da peça inicial dos autos, com fundamento na CF 88, LC 87/96 (art. 13, § 4º, I), Lei do ICMS do Estado da Bahia e RICMS/BA, os autuantes adotaram procedimento constante das planilhas fiscais na formação da base de cálculo do ICMS, para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos (que não produziram as mercadorias ou produtos), na apuração do valor da entrada mais recente, com a exclusão dos valores relativos aos tributos recuperáveis (no presente caso, ICMS, PIS e COFINS), que não compõem o custo da mercadoria.

O argumento utilizado pelos Fiscais é que buscando fidedignidade com o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, na ausência de clareza do significado do "valor da entrada mais recente", a sua integração foi buscada na ciência contábil - norma de direito privado (artigos 109 e 110 CTN). Tal valor deve ser equivalente ao valor da mercadoria que consta da nota fiscal de entrada nos estoques, na data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a filial localizada neste Estado da Bahia, com a exclusão dos valores relativos ao ICMS, PIS e o COFINS (da operação da última entrada), pois se referem a tributos recuperáveis e a inclusão do ICMS referente à posterior saída.

É cediço que o texto constitucional ao prescrever as atribuições da lei complementar em matéria tributária, buscou harmonizar a instituição e a competência de todos os tributos e especificamente relacionado ao ICMS, estabeleceu detidamente como se deveria "definir" ou "fixar" a base de cálculo. A especial e alongada ênfase sobre a matéria no campo do ICMS, traduz a intenção do legislador constitucional de eliminar os conflitos de competência e realçar o caráter nacional do imposto.

A CF/88 reservou assim à lei complementar a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Legislativo e o Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.

Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar, nº 87/96 no § 4º, do art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular. Assim, este dispositivo traz três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, das quais nos interessa especificamente aquela contida no inciso I, em face da determinação do momento da ocorrência do fato gerador do imposto, expresso no artigo 12 do mesmo diploma:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”

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

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

(...)

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

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

A base de cálculo submete-se ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar, por força do comando constitucional.

Nesse sentido, entendo que está correto o entendimento fiscal em apurar o valor da entrada mais recente, desconsiderando o valor dos tributos que oneram a mercadoria mas que será recuperado pelo estabelecimento de destino em mecanismos de ajustes contábeis posteriores, de sorte que não se repasse para o valor da mercadoria, o que o autuado chamou impropriamente de "custo", parcelas que estariam onerando o "valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria", em prejuízo do Estado que recebe em transferência; nesse caso, implicando o princípio da não cumulatividade do ICMS. Prova da correção desse procedimento repousa na posterior inclusão do valor do ICMS referente às transferências para este Estado (operações com destino à Bahia), utilizando-se a respectiva alíquota de origem.

Ademais, a base de cálculo do ICMS é uma medida da operação mercantil realizada. Na transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, localizados em Estados diferentes, não existe exatamente um negócio mercantil. Não há preço que revele o valor da operação, para a fixação da base de cálculo do ICMS. Nesse sentido, o PIS e COFINS, que possuem como base impositiva o faturamento mensal da empresa ou o total das receitas auferidas, não devem ser inclusos na base de cálculo das transferências por não existir um ato de mercância, mas a simples saída de mercadoria de um estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento, ambos pertencentes ao mesmo titular.

Dessa forma, e tendo em vista que o remetente destacou o ICMS em valor superior ao devido, caberia ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, o que justificou a glosa no presente PAF. O ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no § 7º, do art. 309 do RICMS/2012, considerando que o comportamento do autuado impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido.

Nessa linha de raciocínio, é importante registrar decisão recente do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, na Apelação n.º 0553866-57.2014.8.05.0001, que cassou liminar que amparava questionamento de sujeito passivo sobre a matéria aqui discutida. Pela sua importância transcrevo trechos da referida decisão, in verbis:

[...]

Assunto: ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. INCLUSÃO DO PIS E COFINS. TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. NÃO CABIMENTO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT N.º 052/2013. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. OBSERVÂNCIA. HONORÁRIOS RECURSAIS. AÇÃO MANDAMENTAL. NÃO CABIMENTO. RECURSO PROVIDO.

[...]

Os tributos recuperáveis não integram o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, porquanto poderão ser reavidos posteriormente, e porque inexistiu operação comercial, não representando um custo real a ser arcado pelo contribuinte.

[...]

A Instrução Normativa SAT n.º 052/2013 não promoveu alteração na base de cálculo do ICMS, tampouco excedeu sua função regulamentar, pois apenas esmiuçou o procedimento a ser observado em hipóteses como a presente e regulamentou a metodologia de cobrança, sem inovar o ordenamento jurídico e, portanto, sem

*violação ao princípio da legalidade.*

[...]

*Sala das Sessões da Segunda Câmara Cível do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, aos 12 dias do mês de dezembro do ano de 2017.*

*Des.(a) Presidente - Desembargador Jatahy Júnior - Relator*

*Posto isso, considero correta a apuração do valor da entrada mais recente, desconsiderando o valor dos tributos recuperáveis, da forma como procederam os Auditores Fiscais do Estado da Bahia, com a posterior inclusão do valor do ICMS nas operações de transferências interestaduais da nafta petroquímica do estabelecimento localizado no Rio Grande do Sul para Refinaria situada no Estado da Bahia, considerando inclusive, as orientações contidas na Instrução Normativa nº 52, de 18 de outubro de 2013. Nesse sentido já se posicionou a PGE/PROFIS e é o entendimento firmado pela jurisprudência desse Conselho de Fazenda Estadual, com precedentes nos Acórdãos 0268-03-14, 0139-05.14, 0234-04.14, 0253-04.14, 0088-04.14, confirmados em segunda instância, através dos Acórdãos 0174-11.15, 0114-11.15 e 0012-11.15.*

*Em síntese, as transferências interestaduais devem ser consideradas como expressamente definido na LC 87/96 e na Lei 7.014/96. O cálculo do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria determinado no art. 13, § 4º, I, LC 87/96, encontra embasamento na Lei 7.014/96, na orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA (Instrução Normativa nº 052/2013), em Parecer da PGE/PROFIS e em julgamentos anteriores proferidos pelo Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, cujo posicionamento é que na formação da base de cálculo não deverá ser computada a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

O contribuinte, insatisfeito com o resultado, ingressou com Recurso Voluntário de fls. 156/223, com o seguinte teor:

A autuação glosou parte do crédito fiscal de ICMS, promovendo o estorno de valor da base de cálculo, a partir da exclusão dos valores pagos de PIS, COFINS e ICMS do “valor correspondente à entrada mais recente” (VCEMR), promovendo revisão do custo da nafta petroquímica. A Junta de Julgamento Fiscal julgou Procedente o Auto de Infração.

Entretanto, os fundamentos adotados revelam-se equivocados, razão pela qual se maneja o presente Recurso Voluntário, pois: a) não pode o Estado da Bahia glosar crédito apurado segundo a legislação do estado de origem, gerando conflito federativo e consequente nulidade da autuação, por violação ao art. 167 do RPAF; b) à luz do art. 13, § 4º, I, da LCp 87/1996, o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” não excluiria o valor dos tributos ICMS, PIS e COFINS, sendo ilegal o entendimento do Estado da Bahia (por todos os seus órgãos) em definir o contrário na Instrução Normativa nº 52/13.

A respeito do tema, fundamentou a Junta de Julgamento Fiscal, a partir do entendimento de que estavam corretos os autuantes no procedimento de apurar o valor da entrada mais recente com exclusão dos valores de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) que a Petrobrás teria destacado o ICMS em valor superior ao devido. Com base nisso, aduziu que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário dentro do limite legal estabelecido, conforme § 7º do art. 309 do RICMS/2012, considerando que o comportamento do autuado impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior ao efetivamente devido.

Entretanto, além de não ser procedente a premissa de que seria correto expurgar os tributos em questão do “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” (conforme mais bem discorrido no item 2 do presente recurso), descabe também o procedimento do Fisco Baiano de efetuar a glosa dos valores de ICMS pagos na origem, em prejuízo da contribuinte que apurou a base de cálculo de acordo com os ditames da Legislação do ICMS do Estado de Origem da mercadoria transferida, tudo como determinam os arts. 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

De fato, nos termos dos arts. 101 e 102 do CTN, a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em regra tem vigência apenas no território de cada um deles, nos termos da competência normativa que lhes confere a Constituição, de modo que a

extraterritorialidade é admitida apenas em situações excepcionais:

*Art. 101. A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.*

*Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.*

Logo, depreende-se que a legislação do Estado de origem é aplicável na apuração do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, seja por lá ocorrer a aquisição dos bens, 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, após a transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Consequentemente, nenhuma incorreção há no procedimento da contribuinte, que aplicou a legislação do Estado de origem na apuração do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, 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.

Sem prejuízo da argumentação anterior, verifica-se que no mérito a Junta de Julgamento Fiscal julgou Procedente o Auto de Infração, apontando correção do procedimento do Fisco em glosar parte do crédito fiscal de ICMS, promovendo o estorno de valor da base de cálculo, a partir da exclusão dos valores pagos de PIS, COFINS e ICMS do “valor correspondente à entrada mais recente” (VCEMR), promovendo revisão do custo da nafta petroquímica. A decisão foi pautada nos seguintes argumentos:

- a) A Instrução Normativa nº 52/13 do Superintendente de Administração Tributária seria regra meramente interpretativa, que não inovaria na ordem jurídica, e cujas previsões se coadunariam com práticas contábeis.
- b) Com fundamento na CF/88, LC 87/96 (art. 13, § 4º, I), Lei do ICMS do Estado da Bahia e RICMS/BA, os autuantes apuraram o valor da entrada mais recente com exclusão dos valores de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), que não compõem o custo da mercadoria.
- c) Na ausência de clareza do significado do “valor da entrada mais recente”, a sua integração foi buscada na ciência contábil, sendo tal valor equivalente ao valor da mercadoria que consta da nota fiscal entrada nos estoques, na data imediatamente anterior à saída em transferência, com a exclusão dos valores relativos ao ICMS, PIS e COFINS, pois se referem a tributos recuperáveis e a inclusão do ICMS referente à posterior saída.
- d) Está correto apurar o valor da entrada mais recente desconsiderando os tributos que oneram a mercadoria, mas que será recuperado pelo estabelecimento de destino em mecanismos de ajustes contábeis posteriores, de sorte que não se repasse para o valor da mercadoria parcelas que estariam onerando o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, em prejuízo do Estado que recebe em transferência.
- e) Na transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, situados em Estados diferentes, não existe negócio mercantil, e não há preço que revele o valor da operação para fixar a base de cálculo do ICMS. O PIS e ao COFINS, que possuem como base impositivo o faturamento mensal da empresa ou o total das receitas auferidas, não devem ser incluídos na base de cálculo das transferências por não existir um ato de mercancia.

Tais teses, porém, revelam-se equivocadas, razão pela qual se maneja o presente Recurso Voluntário, pois, à luz do art. 13, § 4º, I, da LCp 87/1996, o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” não excluiria o valor dos tributos ICMS, PIS e COFINS, sendo ilegal o entendimento do Estado da Bahia (por todos os seus órgãos) em definir o contrário na Instrução Normativa 52/13.

Em primeiro plano, cabe destacar que a Instrução Normativa nº 52/13 do Superintendente de

Administração Tributária da Bahia não é meramente interpretativa, pois ela acaba por promover a mudança do conceito de *valor*, tal como definido pela Ciência Contábil. Por isso, não se trata de “regra meramente interpretativa”, como cogitado pela decisão de piso, mas de efetiva inovação na ordem jurídica, e cujas previsões não se coadunam com as normas legais.

De fato, o art. 110 do CTN dispõe que nem mesmo a lei tributária pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de conceitos e formas de direito privado, utilizados pela Constituição Federal e pelas Leis para definir ou limitar competências tributárias. Se nem mesmo a Lei pode fazê-lo, menos ainda um ato instrutivo interno ao órgão de arrecadação estadual.

No caso em concreto, há alteração de definição, conteúdo e alcance do conceito de *valor*, pois a expressão “valor da entrada mais recente” do art. 13, § 4º, I, da LCp 87/1996 aborda o valor de mercado pelo qual o estabelecimento remetente recebeu, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie da que é objeto da transferência. Segundo Hugo de Brito Machado:

*“evidentemente, a expressão ‘entrada mais recente da mercadoria’ há de ser tomada em atenção aos casos nos quais em mais de uma data estejam registradas entradas de mercadoria da mesma espécie, ou em que a mercadoria que está sendo transferida tenha, ela mesma, ingressado no estabelecimento remetente em mais de uma data.*

Assim, a LCp nº 87/1996 elegeu em seu art. 13, §4º, I, o “valor da entrada mais recente” da mercadoria no estabelecimento remetente como a base de cálculo nessa operação. A eleição dessa rubrica como base impositiva do ICMS se mostra acertada, visto que corresponde ao valor de mercado da respectiva mercadoria no momento de sua aquisição pelo estabelecimento remetente (adquirida sob as regras de mercado).

Daí porque se revela incabível o procedimento da IN 52/2013, ao estabelecer que “*na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento*”, já que em nenhum lugar da Lei se dispõe que, para encontrar o “valor da entrada mais recente da mercadoria”, devam ser expurgados ICMS, PIS e COFINS.

Na verdade, o art. 13, § 1º, I, da LCp nº 87/1996 é expresso em afirmar que “*integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle*”. Desse modo, a base de cálculo na transferência interestadual será o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, considerado este como sendo o valor da nota fiscal de aquisição.

Inclusive, somente se se tratasse de estabelecimento fabricante é que a base de cálculo seria o *custo* da mercadoria produzida, caso em que a Lei complementar limitaria a apuração à “soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento” (art. 13, § 4º, II). Mas a situação do processo não é esta, como expôs a Junta de Julgamento Fiscal, que verificou tratar-se de transferência de mercadorias adquiridas de terceiros pelo Estabelecimento remetente.

Sendo esse o caso, a LCp nº 87/1996 elegeu em seu art. 13, §4º, I, o “valor da entrada mais recente” como a base de cálculo nessa operação. A eleição do signo linguístico “valor” no inciso I, e não do “custo” como no inciso II, mostra-se acertada, visto que corresponde ao *valor* de mercado da respectiva mercadoria no momento de sua aquisição pelo estabelecimento remetente (adquirida sob as regras de mercado).

Diante disso, o “valor da entrada mais recente” não é sinônimo do “custo de aquisição”, sendo que o Pronunciamento Técnico nº 16 (R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis apenas esclarece o conceito de custo de aquisição, e não de valor da mercadoria, pois aborda perspectiva de tratamento contábil, e não de valoração de preços de mercado.

Inclusive, o próprio Pronunciamento expõe que seu objetivo é “*estabelecer o tratamento contábil para os estoques*”, e salienta ser fundamental, para contabilização dos estoques, determinar “*o custo a ser reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas*”. Assim, visa apenas a direcionar tratamento contábil para

determinação do ativo correspondente aos estoques.

Desse modo, revela-se equivocada a argumentação da Junta de Julgamento Fiscal no sentido de que, na ausência de clareza do significado do “valor da entrada mais recente”, a sua integração teria sido buscada na ciência contábil. A verdade é que o conceito contábil colhido, com a exclusão dos valores relativos ao ICMS, PIS e COFINS, é de “custo de aquisição”, cuja definição contábil se dá no contexto do tratamento contábil dos estoques.

A diferença ora suscitada demonstra o cabimento da inclusão dos tributos no conceito de valor mais recente da mercadoria. Mas, sem prejuízo dela, cabe destacar que as próprias premissas em que se baseia a autuação, e nas quais se firmou a Decisão recorrida, encontram empecilhos na legislação.

No caso das empresas mercantis, o ICMS é tributo recuperável, mas o art. 13, § 1º, I, da LCp nº 87/1996 é expresso em afirmar que “integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto”. Assim, não se pode fazer a pretendida exclusão, sob pena de se contrariar a lei expressa.

Já as contribuições sociais ao PIS e à COFINS podem ser recuperáveis ou irre recuperáveis, pois os regimes de incidência *cumulativa* e *não-cumulativa* coexistem na esfera dessas contribuições. A Emenda Constitucional nº 42 incluiu o § 12 no art. 195 da Constituição Federal, estabelecendo que “*a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas*”.

Diante do previsto na Carta Magna, fica a cargo da lei estabelecer quais atividades econômicas observarão a não-cumulatividade, sendo as demais sujeitas ao regime cumulativo das contribuições. Além disso, outros parâmetros são usados para definir as hipóteses de sujeição ao regime não-cumulativo ou cumulativo, tais como o regime de apuração do imposto de renda ou opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Tributos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples).

De fato, as pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o IRPJ com base no Lucro Presumido ou arbitrado estão sujeitas à incidência cumulativa. Ainda, as pessoas jurídicas, ainda que sujeitas à incidência não cumulativa, submetem à incidência cumulativa as receitas elencadas no artigo 10 da Lei nº 10.833/2003.

Demais disso, as pessoas jurídicas que apuram o IRPJ com base no Lucro Real estão sujeitas à incidência não cumulativa, exceto: as instituições financeiras, as cooperativas de crédito, as pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros, as operadoras de planos de assistência à saúde, as empresas particulares que explorem serviços de vigilância e de transporte de valores e as sociedades cooperativas (exceto as sociedades cooperativas de produção agropecuária e as sociedades cooperativas de consumo).

Por tudo isso, o “valor da entrada” é constante para qualquer empresa, já que equivale ao valor de aquisição da mercadoria conforme praticado no mercado. Mas o “custo de aquisição” é variável, dependendo da forma de recuperação do PIS e da COFINS de cada pessoa jurídica. Assim, o *valor da entrada* é diferente do *custo de aquisição* no que toca a estes tributos federais.

Dessa forma, ao receber transferências interestaduais remetidas por estabelecimento comercial da mesma pessoa jurídica, o estabelecimento destinatário tem o direito de se creditar do ICMS devido na operação anterior, cuja apuração tem por base o valor da entrada mais recente, sem expurgos de valores relativos aos tributos recuperáveis incidentes na pretérita e última operação de aquisição pelo estabelecimento remetente.

De todo o exposto, conclui-se que é insubsistente a conclusão da Junta de Julgamento Fiscal, de que o valor utilizado pela Consulente estaria superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LCp nº 87/1996, e que a transferência interestadual do estabelecimento do Estado, teria gerado creditamento de ICMS em valor acima do permitido no ordenamento legal. Não havendo



diferença de imposto a recolher em favor do Fisco Estadual, deve ser reformada a Decisão recorrida.

Do exposto, pugna a Recorrente pelo conhecimento e integral provimento do presente Recurso Voluntário, para o fim de reformar o r. Acórdão proferido pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, declarando-se a improcedência da infração, com a desconstituição do lançamento fiscal ali consubstanciado.

À fl. 176 o coordenador da SAT/COPEC solicitou ao Conselho de Julgamento o envio do processo para retificação de cálculos. Às fls. 180/221, foi anexado pedido de revisão administrativa da Recorrente em sede de controle de legalidade, onde foram relacionados diversos autos congêneres, num contexto de 29 Autos de Infração, inclusive este, visto se tratar de arbitramentos de base de cálculo, em função da abertura dos custos da NAFTA produzida em algumas de suas unidades, estando acompanhado o pedido da relação de autos e do correspondente percentual de glosa dos créditos fiscais.

Às fls. 226/29 os autuantes apresentaram considerações em nova informação fiscal, sobre o pedido efetuado pela Recorrente.

Que através do processo 393722/2018-1, a Petrobrás apresenta a carta CONTRIB/RET/NNE 0037/2018, datada de 26 de outubro de 2018, onde solicita a REVISÃO ADMINISTRATIVA DE LANÇAMENTO, com base no controle da legalidade que norteia o Processo Administrativo Fiscal (PAF), oportunidade em que anexa farta documentação, ora constante deste PAF.

Que este processo é um dos 28 (vinte e oito) que foram lavrados contra a PETROBRÁS, todos objeto de semelhante pedido da Revisão acima apontada, sendo que 9 (nove) sofreram alteração no seu valor original e outros dezenove tiveram os valores mantidos.

Como neste processo, agora, a PETROBRÁS confirma que fabricou as mercadorias mas continua sem fazer a abertura das rubricas de custo de modo a identificar os elementos previstos na LC 87/96, buscou-se em outros elementos apresentados, quando das realizações de auditorias com essa abertura de custo de produção, se encontrar um caminho para se conseguir a formação de uma base de cálculo mais consentânea com a realidade. Sem o emprego do arbitramento. Foi assim que se encontrou o estorno médio por quilograma de NAFTA produzida e se chegou ao custo médio por Kg de 0,032.

Nessa linha de entendimento, buscando a VERDADE MATERIAL, aquela que mais se aproxima da realidade de uma empresa com um processo produtivo muitíssimo complexo, entendemos como mais adequado projetar como mais próximo da verdade material o índice do ESTORNO MÉDIO DE NAFTA POR QUILOGRAMA, nos períodos em que a empresa fez a abertura do custo de produção permitindo a identificação da base de cálculo preconizada pelo artigo 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

Se a empresa não comprou as mercadorias junto a terceiros, deve-se ter como base de cálculo o CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA. O arbitramento é um procedimento que deve ser empregado quando não tiver nenhuma outra forma de se apurar a base de cálculo, visando, sempre, o esteio na VERDADE MATERIAL. Principalmente quando se referir ao emprego de dados globais da Empresa (como ocorre com o procedimento de arbitramento previsto na Lei Baiana), onde é considerado o conjunto de todas as suas unidades produtivas, fato este que pode distorcer fortemente a realidade concreta dos fatos.

Se novos elementos foram trazidos aos autos e estes se aproximam mais da VERDADE MATERIAL, somos favoráveis à utilização dos mesmos para se encontrar uma base de cálculo próxima da realidade real.

Assim sendo, submetemos à apreciação desse Egrégio Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, NOVOS CÁLCULO, DEMONSTRATIVOS E PLANILHAS onde o débito apurado, que representava um estorno médio de 93,5% (a quase totalidade do ICMS da operação), no valor de R\$5.563.461,52, para

um estorno médio de 18,58%, ao custo médio por kg de 0,032 (custo esse encontrado nas auditorias em que a empresa fez a abertura do custo de produção), resultando na redução do valor devido para R\$1.105.256,48.

Diante desse NOVO quadro ora apresentado, os Autuantes entendem como mais consentâneo com a VERDADE MATERIAL a redução do valor a ser pago pela Autuada para o montante de R\$1.105.256,48, de acordo com os demonstrativos anexos.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário em razão de inconformismo da Recorrente com a decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração.

Trata-se de Recurso Voluntário acerca da discussão em lançamento tributário de única infração, em que foi glosado o crédito fiscal em operações de transferências interestaduais de produto petroquímico em que na origem foi adotado um custo para efeitos de valor de transferência, acima do valor encontrado mediante arbitramento efetuado pelos autuantes.

Conforme amplamente esclarecido no Relatório, a autuação resultou do estorno de valor da base de cálculo, a partir da exclusão dos valores pagos de PIS, COFINS e ICMS do “valor correspondente à entrada mais recente” (VCEMR), promovendo revisão do custo da nafta petroquímica.

O Recorrente alega substituição à legislação do estado de origem da mercadoria. Contudo, o lançamento ocorreu contra contribuinte deste Estado e submetido à legislação estadual, e em absoluto não há razão para que a legislação de um estado se submeta à de outro. Assim, o lançamento alcança contribuinte que está no território deste Estado, e portanto não há de se falar em ofensa ao princípio da territorialidade.

A temática do processo em lide já esteve em julgamento nesta Câmara, conforme acórdão abaixo, do Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes, que abordou os mesmos questionamentos de mérito em lançamento idêntico contra o mesmo contribuinte, contudo em vez de arbitramento, no caso desta lide, estamos a tratar de transferências de mercadorias produzidas por terceiros, mas que a partir do reconhecimento do próprio recorrente de que eram mercadorias produzidas por ele próprio, guarda correlação com outros aqui julgados, sobre a mesma temática da glosa do crédito parcial pelas mesmas razões. Vejamos o que disse o Acórdão:

### *1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACORDÃO CJF Nº 0417-11/13*

*No mérito, tratam os autos de procedimento fiscal para a apuração do custo de transferência na forma prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/1996, com dispositivo similar no art. 17, § 8º, II da Lei 7.014/1996. O legislador complementar definiu clara e minuciosamente a base de cálculo nas transferências interestaduais como a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, pelo que não existe liberdade do intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a ampliar o seu sentido.*

*Assinale-se que a auditoria teve como enfoque as operações de transferência entre a unidade produtora e o autuado, e não há no processo provas de que se tenha computado na fiscalização, equivocadamente, entradas originárias de não produtor, como alegou o recorrente sem trazer provas, em desatenção aos artigos 140 e 143 do RPAF/1999.*

*Uma vez que a metodologia utilizou um percentual sobre os créditos das transferências de nafta, conforme passarei a expor nas linhas abaixo, não merece acolhimento a alegação de existência de equívocos supostamente originários do fato de o fisco ter computado os custos de matérias primas, materiais secundários, acondicionamento e mão de obra da Petrobrás como um todo, não apenas da unidade de refino da nafta.*

*O cálculo foi feito através da DIPJ de 2008/2007, 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 custototal dos produtos declarados na DIPJ (fls. 05/06; 58%).*

*Quanto à unidade de medida, nenhuma repercussão traz aos levantamentos fiscais, porquanto diretamente relacionados a cifras, e não a quantidades. Assim, concluo que o procedimento fiscal ocorreu em consonância com a legislação que rege o arbitramento, em função da impossibilidade de apurar a base de cálculo, devido à*

*falta de entrega de documentos. Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.*

Pois bem, a esta altura, o judiciário já se pronunciou nos citados embargos, vejamos o resultado:

Processo nº:	0307250-71.2015.8.05.0001
Classe Assunto:	Embargos À Execução - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias
Embargante:	Petroleo Brasileiro S/A - Petrobrás
Embargado:	Estado da Bahia

#### *Dos Aclaratórios da Petrobrás*

*A primeira objeção da Embargante diz com omissão por inclusão, no lançamento fiscal, de produtos diversos da nafta petroquímica. O Auto de Infração nº 279469.0005/12-5, acostado às fls. 77/80, que instrui esta demanda, não deixa dúvidas de que a mercadoria autuada, objeto da glosa originária de R\$ 24.797.618,86, é nafta petroquímica, fato devidamente esclarecido na sentença hostilizada.*

*Nesse ponto, de dizer-se que a prova dos autos deixa patente que a Petrobrás, ante a utilização do método de custeio por absorção (em conjunto), não procedeu à separação dos custos das mercadorias de per si, fato que ensejou, quando do arbitramento do valor de custo da nafta petroquímica pelo Fisco Estadual, a contabilização de outros produtos constantes das informações da DIPJ daquela, documento utilizado pela fiscalização com autorização expressa da Lei Estadual n. 7.014/1996, em seu art. 22-B.*

*Lembra-se, portanto, que o método de determinação da base de cálculo da nafta se deu, legitimamente e de forma legal, por arbitramento (conduta legítima de aferição estatal, conforme reconhecido na sentença e aqui nestes embargos não impugnada), com base na Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ de 2008, ano calendário 2007, entregue à Receita Federal do Brasil, entendendo esta Magistrada que os prepostos fiscais não dispunham de elementos em extensão suficiente para desenvolver os roteiros normais de fiscalização, método de apuração que, inclusive, não foi combatido neste recurso horizontal. Assim, diante da realidade fática ora frisada, certo que o Auto de Infração e todo o material produzido nele, parte da premissa de que o produto autuado, seus créditos e glosas, é referente, exclusivamente, à nafta petroquímica, de modo que rejeito o vício acima alegado.*

*O segundo argumento de vício é acerca da retroatividade da lei no tempo. Para tanto alega a Petrobrás que ao arbitramento realizado pelo Ente Estatal não poderia ter sido aplicável o regramento contido no art. 22-B da Lei 7.014/96, porquanto os fatos geradores são anteriores ao advento deste dispositivo, somente acrescido ao referido diploma legal em 14/12/2012, pela Lei 12.605/2012. Sobre essa temática – possibilidade de retroação da norma – veja-se que a Lei Complementar n.º 87/96 (Lei Kandir de ICMS), estabelece no inciso II, do § 4º do seu art. 13 e os arts. 17, § 8º, II e 22 da Lei 7.014/96, a base de cálculo do imposto para casos como o discutido na presente ação. Deste modo, como se verá, o art. 22-B, parágrafo único, II, da lei 7.014/96 (introduzido pela Lei n. 12.605/2012) apenas regulamentou o que já estava previsto na LC.*

*É cediço que a regra geral, em matéria tributária, é de que a lei nova tem aplicação imediata aos fatos geradores futuros e aos pendentes, de forma que os perfeitos e acabados, completos, regem-se pela lei então vigente à época de sua ocorrência (art. 105 do CTN). Destarte, nos termos do art. 144 do CTN, é certo que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e se rege pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Ocorre, contudo, que o seu § 1º excepciona o caput permitindo a aplicação de lei posterior que institua novos critérios de apuração de fiscalização. Observe: “§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.”*

*Logo, o citado § 1º autorizou ao Fisco, na apuração do custo da mercadoria pelo arbitramento (que nada mais é do que um procedimento de investigação da autoridade fiscal), a aplicação do art. 22-B da Lei 7.014/96, mesmo para os fatos geradores anteriores à sua vigência. Em outros termos, como no momento da lavratura do Auto de Infração vigia, no Estado da Bahia, a Lei n. 7.014/96 alterada pela Lei n. 12.605/12 (com introdução do art. 22-B), sendo esta última norma procedimental, aplicável, portanto ao lançamento em questão, nos termos do § 1º do art. 144 do CTN.*

*Forçoso concluir, pois, pela rejeição da contradição alegada, porque o preceito legal mencionado está apto para fundamentar a exigência fiscal, nos moldes do arbitramento que elenca, cabendo lembrar, mais uma vez, que no curso da fiscalização a empresa autuada não forneceu os arquivos magnéticos para a apuração do valor correspondente ao detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida.*

No que tange ao mérito, a Petrobrás noticia o acerto da sentença sobre o reconhecimento da

literalidade e taxatividade do art. 13, § 4º, inc. II, da LC 87/96, mas indica omissão e obscuridade quanto ao entendimento de que deve haver a exclusão dos custos indiretos de produção da nafta, com afastamento do laudo pericial.

E isso se dá, segundo a Embargante, porque no laudo pericial restou consignado que após a aplicação do método de custeio por absorção, a Petrobrás aplica uma técnica contábil para excluir aqueles custos que não sejam matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, em obediência ao dispositivo mencionado, concluindo o Perito que se trata de método legal condizente com o realizado por ela.

Então, trocando em miúdos, para a Petrobrás, a sentença não discorreu sobre o fato de que ela não fixa a base de cálculo para ICMS pelo valor obtido logo após a aplicação da metodologia de custeio por absorção, porque antes da definição da base de cálculo da transferência da nafta petroquímica, utiliza ela um redutor em torno de 90% (coeficiente fiscal) para excluir os custos que não sejam matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, tudo devidamente esclarecido no laudo pericial.

Nesse toar, não se vislumbra omissão na sentença de fls. 813/832, todavia, para evitar-se qualquer obscuridade passa-se a tecer alguns esclarecimentos ratificadores e adicionais.

*Em outras palavras, aponta o laudo pericial que as informações de custos contidas na Ficha 4A da DIPJ não são suficientes, adequadas e consistentes de forma a identificar a proporcionalidade de cada elemento gasto na atividade de refino da Embargante, porque, dentre outras causas, existe a multiplicidade da metodologia utilizada para a apuração dos custos de produção.*

*Ora, como pode o Sr. Perito concluir que a Embargante transfere mercadorias atendendo aos critérios da LC 87/96 (cujo rol nela presente, como reconhecido acima por esta Magistrada, é taxativo), se ele próprio informa que os custos de produção da nafta petroquímica nas transferências para o estabelecimento situado na Bahia “são apropriados pelo método de custeio por absorção que é razoável para o segmento” (fl. 634 - item a)? Nesse toar, segundo o site Portal de Contabilidade, custeio por absorção (também chamado “custeio integral”) é o método derivado da aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.*

*Esse método foi derivado do sistema desenvolvido na Alemanha no início do século 20 conhecido por RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit). Consiste na apropriação de todos os custos (diretos e indiretos, fixos e variáveis) causados pelo uso de recursos da produção aos bens elaborados, e só os de produção, isto dentro do ciclo operacional interno. Todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos. E mais, no item 'd' de suas conclusões, esclarece que o coeficiente fiscal mensal adotado pela Embargante é adequado para excluir os efeitos da LC do custo da produção. Além da contradição apontada, o expert não carregou ao processo o valor que foi além do montante estabelecido pela legislação como base de cálculo sobre a qual é calculada o crédito do imposto.*

*Apenas asseverou que a matéria-prima (petróleo) e pessoal representam, aproximadamente, 95% do custo, sendo, pois, superior aos 58,26% adotados pelo Embargado com utilização da técnica de arbitramento. Destarte, constata-se, da análise da perícia realizada, que o custo de produção da mercadoria nafta nela encontrado levou em consideração convenções contábeis e práticas usuais de contabilidade adotada na indústria, as quais extrapolam o rol elencado no art. 13 da LC 87/96, quais sejam, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. 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. 22B, 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 se 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. Por todo o exposto, entendo por correto o procedimento fiscal de arbitramento da base de cálculo que gera o crédito de ICMS das entradas das mercadorias transferidas de outras unidades da Federação da Embargante, vez que restou demonstrado que nos aludidos valores se encontravam incluídas parcelas outras de custo da produção, além das estabelecidas na legislação do ICMS.”*

Portanto, a tese da Petrobrás de que houve omissão no referido julgado pela ausência de análise dos fatos e provas, ficando a impressão de que na decisão os custos indiretos não são excluídos por ela para a determinação da base de cálculo do ICMS (fl. 870), não é verídica. Ora, pela leitura de parte da sentença, acima transcrita, resta indubitável que esta Magistrada considerou que a ora Embargante utilizou método de exclusão de custos indiretos da mercadoria nafta em desacordo

com o comando da LC nº 87/96, concluindo-se, frise-se, pelo acerto estatal quando da fiscalização.

Sendo assim, e por amor ao debate, esclarece-se, ainda, que o coeficiente fiscal utilizado pela Petrobrás, de 90%, supera os custos da produção da mercadoria objeto da autuação, tendo em vista, rediga-se, que houve a “*consideração de convenções contábeis e práticas usuais de contabilidade adotada na indústria, as quais extrapolam o rol elencado no art. 13 da LC 87/96, quais sejam, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*”, como claramente fundamentado na sentença hostilizada, sem contar o método de absorção aplicado por ela. Em complemento ao argumento acima, depreende-se dos autos, notadamente do PAF, que, em nenhum momento, a Petrobrás disponibilizou o custo mensal da mercadoria produzida (nafta petroquímica) com a abertura das contas/itens, com os respectivos valores mensais, requerida nas inúmeras intimações feitas nesse sentido, com base no método do custeio por absorção empregado, tanto que deu, com isso, ensejo à fiscalização por arbitramento.

Ademais, se ratifica neste ato, as contradições do laudo pericial, como mencionado na sentença, acrescentando-se a elas, que o Perito deixou de verificar que a Autuada não fez a abertura mensal do custo da produção, cabendo acentuar, por fim, que o laudo pericial apontou apenas três meses do custo da produção, os quais, como pontuado pelo Estado da Bahia, foram elaborados sem a abertura, pelo Perito, da matéria prima da Petrobrás para identificar o valor dos materiais intermediários do total da matéria-prima. Além disso, a própria Petrobrás afirma que obtém a produção da nafta petroquímica nas Unidades de Destilação Atmosférica (UDAs), com destino imediato ao tanque de armazenamento e posterior comercialização sem que tenha havido análise do *expert* sobre relevante ponto. É factual que o custo da mercadoria, mesmo em processo de *produção conjunta*, pode ser feito por etapas ou fases do processo. É o que ocorre, por exemplo, com a nafta petroquímica, obtida na primeira fase do processo de refino (destilação atmosférica ou destilação primária ou direta). Em realidade, em direito tributário deve prevalecer o princípio da verdade material.

A empresa, para evitar um procedimento de arbitramento como o acontecido, deveria apresentar mensalmente o custo contendo a abertura completa do rateio por absorção efetivado, possibilitando ao Fisco, no momento da apuração, o valor real da base de cálculo. O estudo detalhado desta demanda, inclusive após o manejo dos embargos, resultou na certeza de que a empresa, querendo, poderia apresentar uma DIPJ para cada refinaria de petróleo e para cada produto fabricado, especialmente quanto à nafta, em face de sua peculiaridade de obtenção na 1ª fase do processo de refino. Se assim o fizesse, facilmente seria identificada a base de cálculo correta, pois a Receita Federal manda inserir em compra de insumos três dos quatro itens previstos no art. 13, §4º, II, da LC 87/96 (MP, MS e ACOND.). Ficaria faltando apenas a mão-de-obra que seria identificada com os valores de pessoal, encargos sociais etc.

Não se pode perder de vista, igualmente, que não foi considerado no laudo pericial o item “*royalties*” da Ficha 4 A da DIPJ, o qual significa relevante parte do custo total da Petrobrás, não podendo, por óbvio, integrar tal rubrica a base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, de modo que, por toda a fundamentação da sentença, aqui apenas ratificada e esclarecida, reserva-se a rejeição das alegações da Petrobrás, quanto ao mérito, frisando-se o acerto da fiscalização ao considerar o coeficiente fiscal para o custo da nafta petroquímica em 58%, mantendo-se, por óbvio, a decadência parcial lá reconhecida. Desta maneira, como após a aplicação do método de custeio por absorção, ainda restaram incluídos custos indiretos (como mesmo reconhecido pelo Perito), que não são elencados na LC nº 87/96 (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), a base de cálculo usada pela Petrobrás (coeficiente fiscal na margem de 90%) está, sim, equivocada. Resta, por fim, dizer que qualquer outra alegação da Petrobrás, quanto ao mérito, foge do âmbito deste recurso horizontal.

Pelo exposto acima, evidencia-se que o procedimento fiscal tem fundamento no art. 22-B da Lei nº 7.014/1996. Restou comprovado que, em dissonância com os critérios previstos na legislação alinhada (art. 13, § 4º, II da LC 87/1996 e art. 17, § 8º, II da Lei nº 7.014/1996), o recorrente efetivamente utilizou crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferências interestaduais de

mercadorias oriundas de outro estabelecimento da mesma sociedade empresária fabricante do produto, em valores superiores aos devidos.

Contudo, o autuante, após reconhecimento da Recorrente que a mercadoria foi produzida por ela própria, não faz sentido a adoção da base de cálculo com base no valor das últimas entradas, mas sim, no custo da mercadoria produzida.

O lançamento original, no valor de R\$5.563.461,52 nos meses de junho, agosto, setembro e outubro de 2014, relaciona notas fiscais de transferências de NAFTA originária do Rio Grande do Sul, onde foram expurgados itens que não constam da base de cálculo conforme dita o art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

O lançamento foi julgado e mantido inteiramente procedente na Primeira Instância deste Conselho de Fazenda, fundamentando-se que os custos calculados pelos autuantes, considerando-se a base de cálculo como sendo as últimas entradas das mercadorias, excluindo-se os impostos recuperáveis e contribuições federais, e não o valor efetivamente pago nas aquisições.

Postas estas considerações, o que os autuantes promoveram no processo, após o Recurso Voluntário, mediante justificação devida a outros processos semelhantes, foi efetuar modificações no cálculo com base não no preço das últimas entradas com as exclusões legalmente cabíveis, mas pela aplicação da glosa do estorno médio encontrado nas unidades em que efetivamente foi produzida a mercadoria, sendo que de um estorno médio aqui aplicado, de 93,5%, por conta do valor das últimas supostas entradas de mercadorias adquiridas de terceiros, foi lançado o estorno médio devidamente comprovado no processo, referente à produção de outras unidades, de 18,5%, o que resultou na modificação abaixo descrita, encontrando-se a verdade material, já que os produtos não foram adquiridos de terceiros, mas produzidos pelo Recorrente:

MÊS	VALOR LANÇADO	VALOR JULGADO
jun/14	1.562.014,54	268.199,83
ago/14	1.535.506,61	289.286,03
set/14	1.819.292,44	346.131,44
out/14	646.647,93	201.639,19
TOTAL	5.563.461,52	1.105.256,49

Face ao exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário e julgar o Auto de Infração PARCIALMENTE PROCEDENTE.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0055/17-3**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.105.256,49**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de dezembro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS