

**A. I. Nº** - 206891.0045/17-8  
**AUTUADO** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS  
**AUTUANTES** - PAULO CESAR DA SILVA BRITO, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e MARCOS ANTONIO SILVA CARNEIRO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 11/07/2018

#### **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0087-01/18**

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

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 23/11/2017, formaliza a exigência de ICMS no valor total histórico de R\$1.060.343.15, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *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*. Período de ocorrência: janeiro, março, abril, agosto e setembro de 2013, junho, novembro e dezembro de 2014.

Consta adicionalmente no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração:

*PRODUTO/MERCADORIA: CIMENTO ASFÁLTICO – RJ 2013 E 2014.*

[...]

*O presente trabalho tem amparo nas decisões do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ) e do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), que, no caso deste Auto de Infração, diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO (CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA) nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS envolvendo PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (em outras unidades da Federação) que foram FABRICADOS EXCLUSIVAMENTE PELA EMPRESA, ATRAVÉS DOS ESTABELECIMENTOS REMETENTES, e TRANSFERIDOS para a FILIAL localizada neste Estado, combinado com o previsto no art. 22-B da Lei nº 7.014/96 deste Estado.*

*Assim sendo, diante da omissão da Empresa quanto ao atendimento das INTIMAÇÕES, adotou-se, como vai ser detalhado a seguir, o procedimento de ARBITRAMENTO constante do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN) e do art. 22-B da Lei nº 7.014/96 deste Estado.*

*[...]*

*Trata-se, portanto, de ARBITRAMENTO da BASE DE CÁLCULO em decorrência da falta de apresentação ao Fisco de documentos fiscais e contábeis, mesmo após efetuadas inúmeras intimações para tal finalidade, tudo de acordo com detalhamento consignado no próprio corpo deste Auto de Infração.*

O autuado apresentou defesa (fls. 117 a 144). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Tece considerações iniciais sobre a infração.

Consigna que o Auto de Infração trata de creditamento de ICMS sobre entradas de transferências interestaduais de cimento asfáltico entre estabelecimentos da PETROBRAS, no exercício de 2013 e 2014, nas quais a empresa observou as disposições contidas nos incisos I e II, § 4º, art. 13 da LC nº 87/96, na determinação do custo fiscal.

Esclarece que em sua atividade empresarial, por intermédio da Refinaria Landulpho Alves de Mataripe – RLAM, recebe cimento asfáltico de estabelecimentos de sua propriedade localizados em outros Estados da Federação, e no caso em discussão, a mercadoria foi procedente de estabelecimento situado na cidade do Rio de Janeiro.

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

Observa que, por conseguinte, o lançamento foi realizado porque a Fiscalização discordou da maneira pela qual a empresa formou o custo fiscal da mercadoria, entendendo insuficientes os elementos fornecidos para analisá-lo e, por isso, lavrou o Auto de Infração utilizando-se de arbitramento da base de cálculo da operação.

Salienta que nessas circunstâncias, a correta compreensão da matéria não prescinde de uma análise da produção de derivados de petróleo que, por sua vez, deve ser realizada sem desconsiderar que esse processo produtivo desenvolve-se por desagregação da matéria-prima principal.

Em caráter preliminar, argui a nulidade da autuação.

Invoca os arts. 101 e 102 do CTN, c/c arts. 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Alega a impossibilidade de o Estado da Bahia glosar crédito apurado, segundo a legislação do Estado de origem. Diz existir potencial conflito federativo. Sustenta, que a autuação é nula, por violação ao art. 167 do RPAF.

Assevera que apurou o custo fiscal da mercadoria produzida de acordo com os ditames da LC 87/96 e, ainda, segundo determina a Legislação do ICMS do Estado de origem da mercadoria transferida, tudo como determinam os arts. 101 e 102 do CTN, c/c arts. 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Salienta que, efetivamente, nos termos dos artigos 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. Reproduz os referidos dispositivos legais.

Observa que, concomitantemente, ao dispor sobre a vigência da legislação tributária no espaço, o CTN também remete às “disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral”, que por sua vez, se encontram previstas nos arts. 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, cujas redações reproduz.

Diz que desse modo, depreende-se 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.

Aduz que nesse contexto, na apuração do custo de produção do asfalto diluído intermediário no Estado de origem, a empresa valeu-se do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 e, ainda, da regulamentação que lhe é conferida pela legislação local, nos termos da PORTARIA SSER N.º 35 de 6 de fevereiro de 2013, do Subsecretário da Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro. Reproduz o teor da referida portaria.

Sustenta que, assim sendo, nenhuma incorreção há no procedimento da empresa, 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-à a legislação em que situados os bens e/ou constituídas as obrigações tributárias.

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

Observa 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 FC/88, cujo texto transcreve.

Salienta que na espécie, aplicar-se-á 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. Exemplificativamente, reproduz decisões neste sentido.

Salienta que a impossibilidade de a Fiscalização desconsiderar a legislação do Estado de origem, é confirmada pelo art. 167 do RPAF, que, sem limitar a restrição nele prevista à legislação estadual, afirma que *não se incluem na competência dos órgãos julgadores: I - a declaração de inconstitucionalidade.*

Ressalta que para desqualificar o método de apuração do custo realizado pela empresa, a Fiscalização necessariamente substituiu a legislação do Estado do Rio de Janeiro, que regulamenta a apuração do custo, nos termos dos arts. 101 e 102 do CTN, c/c arts. 8º e 9º da LINDB, para aplicar seu próprio entendimento sobre o conteúdo do art. 13, §4º, II da LC nº 87/96.

Alega que, no entanto, ao fazê-lo, a Fiscalização acabou por exorbitar a própria competência da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, e declarou indiretamente, a inconstitucionalidade da PORTARIA SSER N.º 35/2013, do Subsecretário da Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro, como se depreende da Súmula Vinculante nº 10 do STF.

Quanto à metodologia de apuração do custo no processo de refino. Insubistência da Infração. Existência de laudo pericial judicial sobre a matéria. Nova regulamentação da Escrituração Fiscal Digital – Ato COTEPE nº 48/2017, observa que o petróleo, em seu estado natural, não pode ser aproveitado de forma prática para diversos tipos do fornecimento de energia via combustão, mas sua composição química, baseada em hidrocarbonetos de grande heterogeneidade molecular, permite usos industriais especializados e sofisticados, como o requerido por máquinas de combustão interna, lubrificantes e produtos petroquímicos como o cimento asfáltico.

Diz que diferentemente do processo de indústria de montagem, o processo de refino é de desagregação, gerando compulsoriamente constituintes intermediários que são posteriormente

misturados, processados e tratados para a especificação de derivados comerciais, para atender as demandas do mercado.

Salienta que, no caso em questão, o produto objeto da autuação refere-se ao cimento asfáltico, derivado de petróleo não-energético produzido pela PETROBRAS e que consta expressamente no Anuário Estatístico Brasileiro do Petróleo, Gás Natural e Biocombustível de 2016, conforme redação que reproduz.

Diz que tal como todos os demais derivados do petróleo, o cimento asfáltico é necessariamente gerado no processo de industrialização do petróleo, que acaba por disponibilizar uma cesta de produtos de diferentes valores agregados, como, por exemplo, parafina, GLP, produtos asfálticos, querosene, solventes, óleos combustíveis, óleos lubrificantes, óleo diesel e combustível de aviação.

Acrescenta que, dessa forma, para a produção de cimento asfáltico torna-se relevante tanto economicamente quanto do ponto de vista do processo, obter o refino dos demais derivados de petróleo, sendo imprescindível o compartilhamento e respectivo rateio de todos os custos de produção (matéria prima, material secundário, mão de obra, acondicionamento).

Salienta que em razão da natureza particular do processo de refino de petróleo (processo de produção conjunta), no qual é imprescindível distribuir os custos conjuntos aos produtos gerados por critérios arbitrados, a empresa optou por utilizar o consagrado método da margem bruta percentual do valor líquido realizável: os custos conjuntos da produção são repartidos proporcionalmente ao resultado da multiplicação dos volumes produzidos e seus respectivos valores médios de realização.

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

Destaca que nos registros contábeis da empresa, o custo de produção é formado pelas contas 41 a 49, mas por força do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, o custo fiscal, isto é, o custo da mercadoria produzida, é calculado apenas pelas contas 41 a 44, conforme indicação que apresenta abaixo:

- 41 – Matéria Prima
- 42 – Materiais
- 43 – Pessoal
- 44 – Serviços de terceiros
- ~~45 – Serviços Públicos/Aluguéis/Encargos~~
- ~~46 – Impostos/Taxa~~
- ~~48 – Depreciação/Amortização~~
- ~~49 – ( ) Recuperação de Gastos~~

Consigna que as contas “41 - Matéria Prima”, “42 - Materiais”, “43 - Pessoal” e “44 - Serviços de Terceiros” incluem apenas custos condizentes com aqueles previstos no art. 13, §4º, II da LC nº 87/96. Acrescenta que as classes utilizadas para apropriação dos custos de produção das Refinarias (processo de refino) e as respectivas utilizações são explicadas da seguinte forma:

- 4101000001 - CONS MATÉRIA - PRIMA (consumo de matéria prima - Petróleo)
- 4101000002 - CONS INTERMEDIÁRIOS (consumo de intermediários – outros produtos que não são petróleo, mas compõem a produção - integrada)
- 4101000002 - CONS DERIVADOS
- 6420300047 - Ativ.Mat. - Refino (todos os materiais indiretos)
- 6430300047 - Ativ.Pes. - Refino (mão de obra)
- 6440300047 - Ativ.Serv. - Refino (todos os serviços utilizados)
- 6450300047 - Ativ.Enc/Imp. - Refino (impostos)
- 6480300047 - Ativ.Dep. - Refino (Depreciação)
- 6490300047 - Ativ.Rec. - Refino (recuperação de custos)

Esclarece que na formação do custo fiscal do refino, a empresa utiliza os gastos alocados somente nas contas 4101000001 (CONS MATÉRIA PRIMA), 4101000002 (CONS INTERMEDIÁRIOS/DERIVADOS), 6420300047 (Ativ.Mat.-Refino), 6430300047 (Ativ.Pes.-Refino) e 6440300047 (Ativ.Serv.-Refino).

Diz que não obstante, a partir do custeio por absorção, a empresa atribuiu gastos incorridos no processo de refino para cada grupo de conta contábil que compõe o custo fiscal, observando o critério de mensuração eleito que, no caso, foi efetuado proporcionalmente ao volume produzido, multiplicado pelo preço/valor médio de realização (método da margem bruta percentual do valor líquido realizável). Diz que o processo de alocação dos custos, em uma análise simplificada da produção a partir do fluxo em uma refinaria padrão, pode ser ilustrado na forma que apresenta à fl. 130.

Assinala que a produção de cimento asfáltico é integrada, outros derivados do petróleo são necessariamente gerados e não é possível isolar-lhe os custos de produção sem violar a legislação sobre o tema, no caso art. 13 do Decreto-Lei nº 1.589/1977, ou comprometer a formação do custo dos demais produtos originados do refino.

Diz que os gastos do processo produtivo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio, são apropriados e atribuídos em determinadas contas contábeis, segundo a natureza de cada um deles.

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

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

Sustenta que, dessa forma, a metodologia utilizada permite seguir a legislação federal sobre a apuração dos custos e, ao mesmo tempo, compatibilizar a incidência dela com as peculiaridades do processo de refino – desagregação – e com a LC 87/96.

Diz que no caso concreto, o custeio por absorção utilizado pela empresa é a única metodologia que permite apurar-se os custos de produção de cada derivado, na medida em que qualquer critério diverso não só é incompatível com o processo de refino, como tampouco autorizado pela legislação sobre a matéria.

Afirma que a impossibilidade fática é resultado da natureza do processo produtivo de refino – produção por desagregação do petróleo –, no qual são gerados compulsoriamente constituintes intermediários que são posteriormente misturados, processados e tratados para a especificação de derivados.

Sustenta que a pretensão da Fiscalização, no sentido de impedir que o cimento asfáltico participe com a parte dos custos conjuntos na indústria do petróleo, é faticamente inviável. Acrescenta que, neste caso, a comercialização das mercadorias com baixo valor comercial geradas na produção se tornaria economicamente inviável, porque o custo de produção seria superior ao seu preço no mercado. Assinala que em razão disso, a visão integrada ameniza essa situação, distribuindo melhor os custos totais de produção, por cada coeficiente de equivalência.

Alega que por tudo isso, verifica-se que a metodologia empregada pela empresa, segue estritamente as regras fiscais e contábeis para a apuração de custos, na linha do que determina o

Pronunciamento Técnico nº 16, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, cujo item 14 trata dos custos de produção conjunta, conforme transcrição que apresenta.

Aduz que por tudo isso, em perícia judicial realizada nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, no qual são partes a Petrobras 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, embora trate de outra mercadoria derivada de petróleo, no caso a nafta petroquímica, o Perito se pronunciou conforme transcrição que apresenta.

Diz que não se pode deixar de assentar, ainda, a nova regulamentação para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD, trazida pelo Ato COTEPE/ICMS nº. 48 de 24/8/2017. Acrescenta que em face da sua complexidade e novidade, o COTEPE, 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.

Assinala que no tocante ao BLOCO 0, o Guia Prático prevê o “Registro 0210: Consumo Específico Padronizado”, mediante o qual se informará o consumo específico padronizado esperado e a perda normal percentual esperada de um insumo/componente, para se produzir uma unidade de produto resultado. Acrescenta que tal registro, contudo, é obrigatório somente aos contribuintes que classificam a sua produção e insumo nos Registros “K230/K235” e “K250/K255” do BLOCO K:

Afirma que da leitura do Guia Prático, não pode haver dúvidas de que a atividade de refino da PETROBRAS, tais como aquelas relacionadas à produção de cimento asfáltico, tem outra natureza, com previsão em outro código no BLOCO K.

Salienta que a atividade de refino da PETROBRAS etiqueta-se como “produção conjunta”, extraindo-se tal enquadramento, com extrema facilidade, da descrição do Registro “K290”, ou seja, *entende-se por produção conjunta a produção de mais de um produto resultante a partir do consumo de um ou mais insumos em um mesmo processo*.

Diz que conseqüentemente, considerando que a empresa não registra as suas atividades de refino nos códigos “K230/235” ou “K250/K255”, mas sim naqueles numerados como K290, K291 e K292 (“produção conjunta”), em razão da natureza de desagregação do seu processo produtivo, não há como lhe ser exigido o detalhamento específico e padronizado da produção e do consumo dos derivados de petróleo, e isso com o manifesto beneplácito do COTEPE, órgão do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Destaca, em reforço a esse argumento, que ao cuidar do registro de insumos consumidos em processos de produção conjunta (Registro “K292”), o Guia Prático do COTEPE determina o registro de insumo/componente não para cada unidade de produto produzido, mas de um modo global, relativo à produção conjunta.

Frisa que reconhecendo o CONFAZ que os contribuintes cuja atividade seja de produção conjunta, não estão obrigados a escriturar especificamente o volume de cada insumo e material intermediário para cada unidade de mercadoria produzida, revelando-se contraditório, senão temerário, o menosprezo do Fisco Estadual, vinculado ao próprio CONFAZ, pela metodologia usada pela empresa, no cálculo do custo da mercadoria produzida.

Assevera que é inaceitável que de um lado o CONFAZ, ao disciplinar a escrituração fiscal, reconheça a inviabilidade de se especificar os custos individuais na produção conjunta, mas de outro lado, um de seus membros, no caso a SEFAZ/BA, ignore tal regulamento, de modo a exigir que se fixe o custo da mercadoria produzida especificamente, para cada unidade de derivado de petróleo, pelos mesmos métodos reputados inviáveis pelo CONFAZ.

Afirma que dessa forma, não há fundamento que sustente a subsistência da infração, seja em razão de não haver qualquer erro na metodologia de apuração dos custos utilizada pela empresa, seja porquanto a base de cálculo utilizada nas transferências interestaduais em questão atendeu à

regra do art. 13, §4º, II da LC nº 87/96 e aos Atos Normativos do COTEPE, órgão do CONFAZ.

Alega ausência dos pressupostos para o arbitramento da base de cálculo nas transferências interestaduais e equívoco na definição da base de cálculo pelo valor da entrada do cimento asfáltico.

Observa que a Fiscalização entendeu cabível arbitrar a base de cálculo nas transferências interestaduais diante da suposta omissão da empresa quanto ao atendimento de várias intimações, adotando então o procedimento de arbitramento constante do Código Tributário Nacional e na Lei Estadual nº. 7.014/1996.

Sustenta, no entanto, que é no mínimo incorreto afirmar que a empresa deixou de atender às intimações. Assinala que conforme se extrai do próprio índice do PAF, há dois itens, o de nºs 5 e 7, que albergam as respostas da empresa. Diz que assim sendo, houve atendimento às disposições do art. 148-A do RICMS/97 e do art. 263 do RICMS/BA, de 2012. Reproduz os referidos artigos.

Afirma que desse modo, não deixou de apresentar sua manifestação, mas mesmo assim, a Fiscalização busca construir um fundamento, para valer-se do art. 148 do CTN e arbitrar tributo sem amparo fático e jurídico.

Acrescenta que além disso, também se encontra equivocado o uso do valor correspondente à entrada mais recente como base de cálculo, uma vez que a norma que traz tal regramento, no caso o art. 13, § 4º, inc. I da LC 87/96, restringe-se às atividades mercantis, notadamente, atividades de revenda, ao passo que para as atividades industriais, tais como as de refino de petróleo desempenhadas pela empresa, aplica-se o art. 13, § 4º, inc. II da LC 87/96, que corresponde precisamente ao custo da mercadoria produzida.

Alega a impossibilidade de utilização dos dados da DIPJ. Critérios de arbitramento.

Diz que sob outra perspectiva, ainda que fosse o caso de arbitramento, o que admite apenas para fins do argumento, o sujeito ativo da obrigação tributária deve, ao valer-se de arbitramento, aproximar na maior medida possível, o valor por meio dele encontrado à verdade material, sob pena de violá-la. Ou seja, a base de cálculo encontrada com o procedimento – se não idêntica – precisa ao menos, em alguma medida, ser factível e não desarrazoada.

Observa que não obstante ser o arbitramento uma prerrogativa da Fiscalização, quando efetuado de forma legal, o que, segundo diz, não o foi nos presentes autos, constitui presunção legal relativa, podendo o Contribuinte, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, ilidir tal presunção. Acrescenta que, neste sentido, *“a tributação com base em valores estimados ou presumidos caracteriza uma presunção relativa, já que sempre tem direito a contribuinte de fazer prova em contrário, demonstrando a verdadeira base de cálculo do tributo”*.

Alega que por essa razão, no presente caso 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 estabelecimento, volume de produção, idade ou tempo de vida útil da refinaria e cesta de produtos.

Afirma que 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 cimento asfáltico no estabelecimento de origem. Diz que dessa maneira, o critério de arbitramento destoa do princípio da verdade material, e assim, viola o art. 148 do CTN, como se afirmou na Perícia Judicial já citada, a qual pontuou que o arbitramento com base na DIPJ não seria consistente, conforme transcrição que apresenta.

Assevera que a sequência de equívocos cometidos pela Fiscalização não se exaure no arbitramento da base de cálculo, sem os pressupostos legais e/ou no uso de legislação diversa da devida. Diz que as inconsistências na auuação, chegam ao ponto de desrespeitar os próprios

critérios estabelecidos pelo Estado da Bahia, para a estimativa da base de cálculo de produtos industrializados. Acrescenta que, mesmo que fosse esse o caso, o cálculo deveria atender ao art. 22 da Lei Estadual nº 7.014/1996, que trata da hipótese “*em se tratando de estabelecimento industrial*”, como ocorre na espécie. Reproduz o mencionado dispositivo legal.

Conclusivamente, diz que por tudo isso, não há dúvidas de que o lançamento é insubsistente, pois: i) a metodologia de cálculo do custo da mercadoria produzida utilizada pela empresa não possui qualquer vício que se autorize rechaçá-la, inclusive porque é a única aplicável ao processo de refino (desagregação), e; ii) efetuou-se a estimativa de base de cálculo sem os pressupostos materiais que a autorizam, pois entregues todos os documentos obrigatórios e; iii) os critérios utilizados para a fixação do valor do ICMS não respeitam nem as regras de competência tributária, nem, subsidiariamente, a própria legislação do Estado da Bahia, no caso o art. 22 da Lei Estadual nº 7.014/1996.

Prosseguindo, reporta-se sobre a existência de laudo pericial judicial. Esclarecimento de todos os pontos controvertidos sobre o tema. Aplicação do art. 180 do RPAF c/c art. 472 do Novo Código de Processo Civil.

Consigna que os fatos e fundamentos apresentados na Defesa, são suficientes para revelar que os levantamentos elaborados pela Fiscalização são incapazes de subsidiar a infração em foco, porquanto inúmeras inconsistências foram comprovadas tanto nos demonstrativos, quanto nos fundamentos legais das imputações.

Diz que ainda assim, em casos desse jaez, geralmente seria necessária a produção de prova pericial. Observa que as peculiaridades da operação de refino, na qual, por desagregação e de forma integrada podem ser gerados até 52 produtos, e seus impactos na formação tanto do custo de produção como do “custo fiscal” (art. 13, §4º, II da LC nº 87/96), demandam conhecimento técnico especializado que a JJF não possui, a fim de que sejam efetivamente inúmeras questões em aberto. Acrescenta que, em face disso, seria preciso valer-se dos artigos 123, § 3º, 145, *caput*, e 150, II do RPAF, para resolver a controvérsia.

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

Afirma que nesse contexto, deve-se aplicar, ao caso, o art. 180 do RPAF, que por sua vez, remete ao art. 472 do NCPC, segundo o qual *o juiz poderá dispensar prova pericial quando as partes, na inicial e na contestação, apresentarem, sobre as questões de fato, pareceres técnicos ou documentos elucidativos que considerar suficientes*.

Assinala que a perícia em questão foi produzida em Juízo, submetida ao devido contraditório, sendo que o Auditor Fiscal Antônio Barros Moreira Filho representou o Estado da Bahia, e o laudo apresentou respostas para todas as questões relevantes, para a adequada decisão sobre a matéria.

Ressalta que se esta Junta de Julgamento Fiscal entender de forma diversa, não resta alternativa à empresa, salvo a de requerer a prova técnica, conforme o RPAF, arts. 123, § 3º, 145, *caput*, e 150, II, indicando os quesitos que devem ser respondidos, como exige a legislação, também no art. 145, conforme apresenta.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- a intimação da Fiscalização para apresentar informações fiscais (RPAF, arts. 126 e 127), oportunizando-se a empresa manifestar-se acerca delas, se for o caso (*idem*, art. 127, §7º), a fim de resguardar o contraditório;
- o acolhimento da prova técnica produzida nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001 (art. 180 RPAF c/c 472 do NCPC) ou, em ordem sucessiva, a realização de perícia técnica (RPAF, arts. 123, §3º, 145, *caput*, e 150, II), sob pena de cerceamento ao direito de



defesa;

- seja anulada a autuação, pelo acolhimento da prejudicial de nulidade pelo vício de competência, visto que a autuação desconsidera, de modo oblíquo e ilícito, a legislação do Estado de Origem (São Paulo);
- a improcedência da infração, em razão de a metodologia de cálculo do custo da mercadoria produzida utilizada pela empresa não possuir qualquer vício que se autorize rechaçá-la, inclusive porque é a única aplicável ao processo de refino (desagregação);
- a improcedência da infração por ausência dos pressupostos para o arbitramento, além de ter partido de uma premissa improcedente, qual seja, a definição da base de cálculo pelo valor da entrada do produto;
- a improcedência da infração, pois os critérios utilizados para a fixação do valor do ICMS não respeitam nem as regras de competência tributária, nem, subsidiariamente, a própria legislação do Estado da Bahia, no caso o art. 22 da Lei Estadual nº 7.014/1996, sendo imprestável o arbitramento efetuado.

Os autuantes prestaram Informação Fiscal (fls.153 a 179-v). Tecem considerações iniciais sobre o procedimento do arbitramento adotado.

Esclarecem que em 06/06/2017, efetivaram a primeira Intimação via Domicílio Tributário Eletrônico (D.T.E.), sob código 24006 e 24044, com ciência da empresa em 09/06/2017 (fls. 34/43), oportunidade em que se ressaltou que a Petrobrás poderia apresentar o custo de produção na mesma formatação em que entrega a DIPIJ – FICHA 04A (exercício de 2013) ou o equivalente Registro L210 da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) para o exercício de 2014 – CUSTOS DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA – referente à produção de CIMENTO ASFÁLTICO, que foi transferida para a filial localizada no Estado da Bahia.

Registram que no dia 24/07/2017, a Petrobrás apresentou sua primeira resposta através da Carta CONTRIB/RET/NNE/CO-III 0616/2017, oportunidade em que assevera ter apresentado o custo da mercadoria produzida (fl. 59).

Observam que considerando que o referido custo da mercadoria produzida não fora entregue e já decorridos mais de trinta dias, na data de 08/08/2017, nova Intimação foi expedida via D.T.E. (código de mensagem 34208 e 34210), fls. 23/26, salientando a obrigação da apresentação do custo da mercadoria produzida pela Petrobrás, independentemente de quem tenha feito a transferência.

Dizem que agora, primeiro via Carta CONTRIB/RET/NNE/CO-III 0715/2017, pede prorrogação até 01/09/2017, depois via Carta CONTRIB/RET/NNE/CO-III 0833/2017 a Petrobrás solicita a prorrogação de prazo para atendimento até o dia 29/09/2017.

Acrescentam que por outro lado, na data de 28/09/2017, nova Carta CONTRIB/RET/NNE/CO-III 0883/2017, foi apresentada com a informação de entrega do custo da mercadoria produzida com os itens indicados na intimação (fls. 40/51), mas o fez sem os valores alocados mensalmente nas contas do custeamento, pelo método de rateio por absorção, somente informando valores para as contas ESTOQUE INICIAL, SUPRIMENTO e TRANSIT DEGRAD.

Consignam que ainda assim aguardaram até 23 de novembro, após reiterados contatos por telefone visando o adimplemento das Intimações, sem lograr êxito.

Salientam que mesmo sendo a transferência realizada por intermediação de uma filial da empresa (Terminal Marítimo), com emissão de Notas Fiscais de transferência por este Terminal, segundo dizem, o que aconteceu com a quase totalidade das operações de transferência para a Bahia, já tinham alertado à PETROBRÁS, nas referidas Intimações, que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) e a Procuradoria Geral do Estado da Bahia (PGE/BA), se pronunciaram no sentido de que o estabelecimento filial da fábrica (Terminal Marítimo), é um mero prolongamento da unidade fabril, sendo, portanto, imprescindível a entrega de planilhas com o Custo da Mercadoria

Produzida, para cumprimento do comando estatuído no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96 (LC 87/96).

Afirmam que resta patenteado que a Petrobrás ficou totalmente omissa quanto ao atendimento das várias Intimações, quanto à entrega das planilhas contendo o custo da mercadoria produzida, no caso de CIMENTO ASFÁLTICO.

Dizem que assim sendo, restou-lhes a constituição do crédito tributário com o emprego do procedimento de arbitramento previsto no Código Tributário Nacional (CTN), e instituído no ordenamento jurídico do Estado da Bahia, por meio de Lei específica para tal finalidade, fato este que foi dado ciência à empresa no dia 28/11/2017.

Frisam que diante do exposto, o objetivo da Informação Fiscal deveria ser o de procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS, na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Ressaltam que se o autuado tivesse atendido às diversas Intimações e entregue a planilha de custo da mercadoria produzida com a abertura do custeamento que realiza com base no método do custeio por absorção. Fato este que não ocorreu na Auditoria em apreço.

Observam que para uma construção lógica sobre a questão, objeto deste processo, é imprescindível analisar as diversas nuances que envolvem essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar, para se encontrar ou apurar o valor monetário, objeto de tributação nessas situações.

Invocam e reproduzem o art. 155, § 2º, XII e art. 146 da CF, que remete à LC que dispõe sobre a fixação da base de cálculo do ICMS e estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente, a definição de tributos e as suas espécies e em relação aos impostos discriminados na CF, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Também reproduzem a norma do art. 13, § 4º, inc. II da LC 87/96, destacando que do texto positivado, listou (ou fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações. Em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando, portanto, a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96 no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) trouxe essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/96.

Afirmam que as empresas que transacionam em mais de um Estado, não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais), e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Observam que a importância desse aspecto deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se o contribuinte pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance, para ter de volta o que lhe pertence. Acrescentam que o que se busca é examinar a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados. Dizem que para a questão, a citada LC 87/96 faz menção ao CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA, que compreende o somatório de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, eliminando-se, portanto, os demais itens de custos, para se determinar a base de cálculo das operações de

transferência interestadual.

Reiteram que a PETROBRÁS não fez a apresentação mensal com respectivos valores da PLANILHA DE CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA, com a devida abertura dos seus elementos de custo, que o autuado diz realizar pelo método do custeio por absorção, de modo a permitir se encontrar os itens taxativamente descritos na LC do ICMS.

Reportam-se sobre a autuação. Reproduzem os fundamentos que serviram de lastro para o lançamento de ofício, envolvendo decisões do STJ, STF, CONSEF-BA, Pareceres da Procuradoria Geral do Estado da Bahia-PGE, que se encontram enumeradas no corpo do Auto de Infração.

Contestam os argumentos defensivos enumerando-os em item específico, conforme abaixo:

- i. dizem que não houve preliminar de nulidade do Auto de Infração e nem foram impugnados os cálculos constantes da auditoria;
- ii. impossibilidade de o Estado da Bahia glosar crédito tributário apurado segundo legislação do Estado de origem. Dizem que carece de total fundamento essa alegação defensiva, haja vista que o Fisco da Bahia utilizou o que está previsto no art.13, § 4º, II, da LC 87/96;
- iii. metodologia da apuração do custo no processo de refino. Indagam como seria a formação do custo da mercadoria produzida, na eventual hipótese de a PETROBRÁS apresentar, querendo, ainda no decorrer deste processo administrativo fiscal, o CUSTO DE PRODUÇÃO PRÓPRIA, com a abertura dos itens de custo da mercadoria produzida requerida nas inúmeras intimações feitas.

Salientam que esta é a parte mais importante, pois se descreverá como se verifica a produção da mercadoria objeto da auditoria no processo de Refino do Petróleo e como se deve aplicar a regra do CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA OU O CUSTO DOS PRODUTOS DE PRODUÇÃO PRÓRIA e identificar o somatório de MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA e ACONDICIONAMENTO, ESPECIFICAMENTE PARA A PRODUÇÃO DA “CIMENTO ASFÁLTICO”.

Reportam-se sobre o método do custeio por absorção. Observam que o autuado critica a metodologia empregada na Auditoria Fiscal Contábil, pois os Auditores Fiscais aplicaram o procedimento de ARBITRAMENTO previsto na Lei do Estado da Bahia, mas aceita pacificamente a norma da Receita Federal do Brasil que impõe o emprego do método do rateio por absorção, apesar deste ser também uma espécie de ARBITRAMENTO, conforme texto que reproduzem.

Consignam que na legislação do Imposto de Renda, referenciada pelo autuado, esse método é exigido, sendo vetado o chamado método direto ou variável. Já a legislação do ICMS não impõe a adoção de nenhum método de custeio, mas estabelece regras especiais para a formação da base de cálculo, nas operações interestaduais de transferência de mercadorias.

Salientam que, no entanto, mesmo para o emprego obrigatório do custeio por absorção, a legislação do Imposto de Renda estabelece ressalvas, como as reproduzidas abaixo:

*Apesar do nome, muitos gastos potenciais não fazem parte do Custo de Absorção para fins tributários, simplesmente porque **não são reconhecidos tributariamente como encargos**: imposto de renda do exercício, por exemplo, é um gasto em potencial que não será rateado pelo CIF, nem classificado como despesa operacional.*

Assinalam que o Fisco Federal (RFB), exige a adoção do rateio por absorção e ainda estabelece ressalvas para a sua aplicabilidade. Ou seja, para efeito tributário, no caso do Imposto de Renda, uma parte do custeamento por absorção deve ser expurgada e assim teve que proceder o autuado. Registram que, por outro lado, na legislação do ICMS (LEI COMPLEMENTAR NACIONAL – art. 13, §4º, inciso II), apesar de não fazer nenhuma opção quanto aos critérios adotados para se fazer o custeio, estabelece a BASE DE CÁLCULO que deve constar das notas fiscais de transferências interestaduais (entre os mesmos titulares, portanto), e impõe que a mesma deverá ser formada por parte do custo da mercadoria produzida, permitindo apenas o somatório de uma parcela do custo total de cada mercadoria produzida, ou seja, a soma de Matéria-Prima, Mão-de-obra,

Material Secundário e Acondicionamento. Ressaltam que nenhum outro tipo de custo de produção, tais como depreciação, manutenção, arrendamento, energia, combustíveis, royalties, pode ser incluído na mencionada base de cálculo.

Ressaltam que vão tratar desse assunto apenas para demonstrar que seria possível identificar a correta base de cálculo, caso o autuado tivesse fornecido a planilha de custo da mercadoria produzida, objeto deste processo, cumprindo o que determina o art. 13, §4º, I, da Lei Complementar nº 87/96. O que não ocorreu.

Observam que o custo de produção do CIMENTO ASFÁLTICO, em nenhum momento foi apresentado ao Fisco com o detalhamento apontado na Defesa, contendo essas rubricas com os valores mensais (4101000001 - CONS MATÉRIA – PRIMA; 4101000002 - CONS INTERMEDIÁRIOS; 4101000002 - CONS DERIVADOS; 6420300047 - Ativ.Mat. – Refino; 6430300047 - Ativ.Pes. – Refino; 6440300047 - Ativ.Serv. – Refino; 6450300047 - Ativ.Enc/Imp. - Refino (impostos); 6480300047 - Ativ.Dep. - Refino (Depreciação); 6490300047 - Ativ.Rec.- Refino (recuperação de custos)”).

Alegam que o autuado poderia trazer aos autos a planilha de custo de produção do CIMENTO ASFÁLTICO, dos exercícios de 2013/2014, contendo as contas de custo de produção arroladas na peça de defensiva, (fls. 128/129), com respectivos valores mensais para cada item, mas não o fez.

Indagam o que adianta o autuado alegar que utiliza as rubricas listadas anteriormente para fazer o custeamento pelo método do CUSTEIO POR ABSORÇÃO se não traz à tona esses dados, i.e., não disponibiliza em nenhum momento o custo mensal da mercadoria produzida com a abertura das contas, com respectivos valores mensais?

Salientam que mais uma vez, alguns esclarecimentos adicionais serão abordados nas linhas seguintes da Informação Fiscal, para uma melhor compreensão do trabalho realizado, para a hipótese de em alguma oportunidade, o autuado resolver eventualmente trazer aos autos, a abertura dos valores mensais das contas de custo de produção pelo método do custeio por absorção.

Reportam-se sobre como melhor se interpretar o disposto no art. 13, §4, II da LC 87/96, utilizando como parâmetro os dispositivos dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN), combinado com o que está disciplinado nas normas do Direito Privado Empresarial ou da Ciência Contábil.

Tomam como pressuposto válido, o fato de que a Lei Complementar 87/96 fixou ou elegeu taxativamente ou literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que somados, formam a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados.

A partir de ensinamentos doutrinários, passam a analisar as normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional - CTN), com o fito de construir a melhor exegese, quanto ao conceito desses elementos de custo de produção.

Nesse sentido, observam que lastreado no texto constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional (CTN) – lei ordinária com *status* de lei complementar – estabeleceu as “*normas gerais em matéria de legislação tributária*”. Transcrevem o art. 109 do CTN, que prescreve que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários. Citam também lições de Leandro Paulsen, *in Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 10. ed. rev. atual. – porto Alegre : Livraria do Advogado; ESMAFE, 2008, e de Luciano Amaro, *em Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 214-215, para afirmarem que o silêncio da lei tributária, significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários, há que ser feita de modo expresse. Em suma: o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e

venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Frisam que se o direito tributário, por meio da LC 87/96, por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Mencionam o art. 110 do CTN, que estabelece que: *“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”*

Transcrevem também lições doutrinárias de tributaristas pátrios, entre eles Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, para afirmarem que havendo silêncio das leis tributárias, como ocorre no presente caso em relação à LC 87/96, procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando sempre para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma, deve ser direcionado para o Direito Privado.

Nesse sentido, os autuantes foram buscar no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar nº 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu ou fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles.

A partir das Normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) e de outros institutos de Direito Privado, e tomando por referência o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, citado à fls. 371/372 do presente PAF, os autuantes trazem as seguintes informações, abaixo transcritas:

*“São três os elementos básicos do Custo industrial:*

*Materiais;*

*Mão-de-obra;*

*Custos indiretos de fabricação.*

*Materiais: Os materiais utilizados na fabricação podem ser classificados em:*

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

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

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

*Você poderá encontrar, ainda, outras nomenclaturas a respeito dos materiais, como: materiais auxiliares, materiais acessórios, materiais complementares, materiais de acabamento etc. Dependendo do interesse da empresa, essas subdivisões poderão ser utilizadas. Para efeito didático, consideraremos todos esses materiais*

*como materiais secundários.*

*Mão-de-obra: Compreende os gastos com o pessoal que trabalha na empresa, envolvendo salários, encargos sociais, refeições e estadias etc.*

*Custos Indiretos de Fabricação: Compreendem os demais gastos necessários para a fabricação dos produtos, como: aluguéis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação, seguros diversos, material de limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefones e comunicações etc.” [...]*

Segundo essa definição, pontuam que a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS), é que a primeira (MP), é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que o segundo (MS), entra em menor quantidade no processo produtivo. Já a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário”, é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo.

Apresentam também para análise, a resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria [<mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br>]), de lavra de Paulo H. Teixeira, citado às fls. 382/383 dos autos.

Destacam ainda, a consulta formulada ao presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo, para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC 87/96.

Invocam e reproduzem ainda ensinamento de LEONE, George Sebastião Guerra e LEONE, Rodrigo José Guerra: Dicionário de Custos, São Paulo, Atlas, 2004, pág. 192.

A título exemplificativo, tomam por referência, para ilustrar as explicações apresentadas, a planilha de custos de um empresa do ramo de vestuário com os seguintes elementos de custos: MATERIAIS DE PRODUÇÃO: tecido de algodão; tecido sintético; MATERIAIS SECUNDÁRIOS: linha, botões, etiquetas; MATERIAL DE EMBALAGEM: envelope plástico, caixa e papelão; MÃO-DE-OBRA DIRETA; DESPESAS DOS SETORES ADMINISTRATIVOS, DESPESAS DOS SETORES OPERACIONAIS; e DESPESAS DO SETOR DE PRODUÇÃO: energia;

Sustentam que os elementos de custo, formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, estão claramente identificados: 1) matéria-prima (materiais de produção principais); 2) materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); 3) acondicionamento (material de embalagem); e, 4) mão-de-obra (direta e indireta).

Nessa mesma linha de raciocínio, citam a publicação no Diário Oficial da União (D.O.U.), do Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que editou várias súmulas, dentre as quais destacaram a de nº 12.

Corroborando este entendimento, mencionam também os ensinamentos do Prof. Creso Cotrim, ratificando que a legislação define custo para transferência com os elementos que já se conhece (art. 13, §4º, II da LC 87/96), e a inclusão da energia elétrica na composição da base de cálculo do ICMS, só será possível se houver alteração na legislação vigente.

Reiteram, também, as decisões do STJ (Superior Tribunal de Justiça), na linha de que energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorporam nem são consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Asseveram que a energia elétrica (e outras formas de energia), combustíveis e lubrificantes, também não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem materiais secundários, tampouco no de matéria-prima, para efeito de composição da base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias.

Alegam, no entanto, que sem uma maior abertura dos itens de custos de produção própria, também não seria possível, por exemplo, fazer a exclusão da energia que foi empregada para

aquecimento do Petróleo, até a chegada nas torres de destilação, pois a mesma está incluída no item referente à matéria-prima.

Dizem que as várias concepções teóricas existentes sobre o tema levam ao mesmo ponto comum: que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pelo Direito Empresarial (Ciência Contábil/Contabilidade de Custos), nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Ou seja, a vontade do Parlamento, ao aprovar esse regramento, foi no sentido de limitar, reduzir a formação da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados (ou mercadorias produzidas), para filiais localizadas em diferentes unidades da federação, na forma do art. 13, §4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, definindo taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da federação.

Reiteram que este era o trabalho que seria realizado, caso a Petrobrás fizesse a apresentação do CUSTO DE PRODUÇÃO PRÓPRIA, com a abertura mensal dos itens/contas de custo da mercadoria produzida, com respectivos valores mensais, requerida nas inúmeras intimações feitas nesse sentido, com base no método do custeio por absorção empregado pela empresa.

Em relação à alegação defensiva atinente à impossibilidade de utilização dos dados da DIPJ ou da ECF, critérios de arbitramento, impossibilidade de retroatividade do art. 22-B da Lei Estadual nº 7.014/96 e ausência dos pressupostos para o arbitramento da base de cálculo nas transferências interestaduais, registram os autuantes a existência de explicação constante às fls. 07 a 16 dos autos, referente ao arbitramento realizado.

Esclarecem, inicialmente, que o CUSTO DOS PRODUTOS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA apresentado à Receita Federal do Brasil, por meio da entrega da Declaração de Informações da Pessoa Jurídica (DIPJ) - "FICHA 04A" ou o equivalente Registro L210 da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) - CUSTO DOS PRODUTOS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA, é uma consolidação dos CUSTOS DE PRODUÇÃO DOS VÁRIOS PRODUTOS FABRICADOS pelo autuado, contabilizados pelo método de RATEIO POR ABSORÇÃO (espécie também de ARBITRAMENTO).

Ou seja, para fazer a consolidação dos custos dos produtos fabricados, necessário, obviamente, se ter o custo de cada um dos produtos produzidos, mesmo se empregando o método de rateio por absorção. Senão seria impossível a realização dessa consolidação.

Dizem que sendo essa premissa válida, para se fazer a consolidação dos diversos custos dos produtos de produção própria no mencionado "FICHA 04A" da Declaração de Informações Econômico Fiscais (DIPJ)/Registro L210/ECF, é imprescindível que se tenha uma espécie de "FICHA 04A"/Registro L210, para cada um dos produtos fabricados.

Consignam que, em síntese, essa foi a Intimação que fizeram e não foi adimplida pelo autuado.

Reportam-se sobre o procedimento de Arbitramento previsto no Código Tributário Nacional (CTN), na Lei do ICMS e em precedentes do STJ.

No que concerne ao dispositivo do CTN sobre a possibilidade do emprego do arbitramento, invocam e reproduzem o art. 148 do referido Código.

Salientam que como a Petrobrás omitiu (via declaração ou mediante esclarecimentos prestados, quando das respostas às inúmeras Intimações, conforme indicadas no índice do PAF), ao negar-se a realizar a apresentação da abertura da composição do custo da mercadoria produzida, a Autoridade fiscal ficou autorizada a praticar o procedimento de ARBITRAMENTO, pois esse ato da empresa é suficiente, segundo as normas do CTN, para tal mister.

Quanto ao procedimento de arbitramento previsto na Lei nº 7.014/96, dizem que este se encontra previsto no art. 22-B, parágrafo único, II, conforme transcrição que apresenta.

Consignam que diante do dispositivo legal acima, resta evidenciado que o CUSTO TOTAL DOS

PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS, constante da DIPJ ou o equivalente da DIPJ, é um custo médio, haja vista que reflete o que foi fabricado nas diversas refinarias de petróleo da Petrobrás, com o registro da consolidação da totalidade da produção da empresa.

Salientam que isso é o reflexo da lógica do emprego do custeamento realizado pela empresa, no caso Rateio por Absorção, haja vista que este método adota a técnica de ARBITRAMENTO DO CUSTO DE CADA PRODUTO FABRICADO, em função do volume de realização de cada um deles. Dizem que dessa forma, o resultado obtido será de um custo médio para cada mercadoria produzida. Neste sentido, reproduzem lição da doutrina, conforme abaixo:

*[...] o método do custeio por absorção utiliza bases de rateio (critérios de rateio ou direcionadores) para aplicação dos custos indiretos, gerais e comuns (fixos ou variáveis) à produção; essas bases de rateio são arbitrárias, na maior parte dos casos; mesmo assim os contadores as usam, as normas fiscais as exigem, os empresários as preferem e, o que é mais surpreendente, as normas contábeis as aceitam [...]* (LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. DICIONÁRIO de CUSTOS. São Paulo: Atlas, 2004, p. 95). (g.n.)

Observam que na legislação do Imposto de Renda esse método é exigido, sendo vetado o chamado método direto ou variável. Já a legislação do ICMS não impõe a adoção de nenhum método de custeio, mas estabelece regras especiais para a formação da base de cálculo nas operações interestaduais de transferência de mercadorias.

No tocante à legislação do ICMS, no caso a Lei Complementar nº 87/96, art. 13, §4º, inciso II, assinalam que, apesar de não fazer nenhuma opção quanto aos critérios adotados para se fazer o custeio, estabelece a Base de Cálculo que deve constar das notas fiscais de transferências interestaduais, portanto, entre os mesmos titulares, e impõe que esta Base de Cálculo deverá ser formada por parte do custo da mercadoria produzida, permitindo apenas o somatório de uma parcela do custo total de cada mercadoria produzida, ou seja, a soma de MATÉRIA-PRIMA, MÃO-DE-OBRA, MATERIAL SECUNDÁRIO e ACONDICIONAMENTO. Afirmam que nenhum outro tipo de custo de produção, tais como depreciação, arrendamento, manutenção etc., pode ser incluído na mencionada base de cálculo.

Dizem que diante desse fato, agiu muito bem o legislador baiano ao prever o emprego do "custo dos produtos de fabricação própria vendidos" (FICHA 04A da DIPJ ou o equivalente no Registro L210 da ECF/PETROBRÁS), haja vista que neste "custo de produção" pode ser facilmente identificado os elementos de custo que foram eleitos pelo art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, para a formação da Base de Cálculo (BC), nas operações de transferência interestadual.

Ou seja, a Receita Federal do Brasil (RFB), determina que a rubrica "COMPRA DE INSUMOS" do citado Registro L210 da ECF/"FICHA 04A da DIPJ", seja composta pelo somatório de "MATÉRIA PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO e EMBALAGEM ( acondicionamento)". Portanto, de pronto já identificados três dos quatro elementos de "custo da mercadoria produzida", constantes do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) Nº 87/96.

Quanto ao item faltante para a identificação completa das quatro rubricas listadas na aludida Lei Complementar nº 87/96, no caso a MÃO DE OBRA, dizem que se visualiza no Registro L210 da ECF/"FICHA 04A da DIPJ", o elemento de custo denominado MÃO DE OBRA TOTAL (direta e indireta), pois esta representa, sem sombra de dúvidas, o somatório das seguintes rubricas listadas na referida DIPJ: "Pessoal"; "Remuneração Dirigentes"; "Encargos Sociais"; "Serviços Prestados Pessoa Física"; e "Serviços Prestados Pessoa Jurídica".

Frisam que seguindo esse caminho e considerando que a LC fixa taxativamente a composição da BC com o somatório de MATÉRIA PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, ACONDICIONAMENTO e MÃO DE OBRA, ao fazer a divisão destes quatro elementos de custo pelo CUSTO TOTAL DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS, encontra-se o percentual da BC preconizado pela própria LC.

Observam que esse percentual de BC quando aplicado sobre o valor dos produtos objeto das transferências interestaduais, representará a correta BC prevista no art. 13, § 4º, II da Lei



Complementar (LC) nº 87/96.

Para uma melhor ilustração do quanto afirmam, os autuantes trazem à tona os dados constantes do próprio Registro L210 da ECF/"FICHA 04A da DIPJ - CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA da PETROBRÁS" – elaborada com base no método do RATEIO POR ABSORÇÃO, assim como os "valores das transferências interestaduais do "CIMENTO ASFÁLTICO", de modo a formatar a correta BC, prevista no procedimento de Arbitramento estatuído no art. 22-B da Lei nº 7.014/96 e posteriores alterações, conforme demonstram abaixo:

*O "FICHA 04A" - CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA - da DIPJ de 2014 (ano-calendário de 2013) ou o Registro L210 da ECF de 2015 (ano-calendário de 2014), conforme fls. indicadas no índice deste P.A.F., tem a configuração ali especificada.*

Asseveram que basta seguir as normas preconizadas e consignadas no programa disponibilizado na Internet pela RFB, quanto ao preenchimento do referido "FICHA 04A", para facilmente encontrar os quatro itens de "custo da mercadoria produzida" listados, taxativamente, pelo art. 13, §4, II da LC 87/96.

Ressaltam que essa assertiva é totalmente verdadeira porque o Registro L210 ou a "FICHA 04A" da DIPJ - CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA, podem ser resumidos no quadro constante do **"Demonstrativo do emprego do método de ARBITRAMENTO"** – conforme se verifica às fls. apontadas no índice deste Auto de Infração -, compondo os quatro elementos de custo preconizados no art. 13, §4., II da LC 87/96.

Dizem que é por expressa determinação da RFB, que a rubrica "COMPRA DE INSUMOS À VISTA E A PRAZO" deve ser composta por MATÉRIA PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO E EMBALAGEM (ACONDICIONAMENTO). Está faltando apenas a MÃO DE OBRA, para termos o quarto elemento de custo da mercadoria produzida prevista na LC.

Observam que somadas as seguintes rubricas do Registro L210 da ECF ou da FICHA 04A da DIPJ, "REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES", "CUSTO DE PESSOAL", "ENCARGOS SOCIAIS", "ALIMENTAÇÃO TRABALHADOR", e "SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS", encontra-se o quarto elemento de custo da mercadoria produzida, ou seja, a MÃO DE OBRA.

Registram que se dividido esses quatros itens de custos preconizados na LC, pelo CUSTO TOTAL DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA do Registro L210/ECF ou da "FICHA 04A da DIPJ", resulta no percentual de CUSTO PERMITIDO pela LC, para a formação da correta BASE DE CÁLCULO nas operações de transferência interestadual.

Sustentam que é exatamente isso que espelha o "Demonstrativo do emprego do método de ARBITRAMENTO" – conforme fls. indicadas no índice do Auto de Infração -, em atendimento ao comando expresso da Lei específica sobre o procedimento de ARBITRAMENTO, preconizado para a apuração da base de cálculo nas operações de transferência interestadual.

Asseveram que diante do exposto, infere-se que pelos dados do Registro L210/ECF ou da "FICHA 04A" da DIPJ – elaborada com base no método do RATEIO POR ABSORÇÃO, o somatório dos quatro elementos de "custo da mercadoria produzida" impostos pela LC 87/96 (MATÉRIA PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, EMBALAGEM e MÃO DE OBRA), quando divididos pelo CUSTO TOTAL DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA, encontra-se o percentual da BASE DE CÁLCULO que deveria ter sido praticado pela Petrobrás nas operações de transferência interestadual, correspondente a 49,52% (exercício de 2013) ou a 46,24% (exercício de 2014) - apontados no "Demonstrativo do emprego do método de ARBITRAMENTO". Ou seja, esse deveria ter sido o COEFICIENTE FISCAL (médio) utilizado para se encontrar o CUSTO FISCAL, objeto das operações de transferência interestadual. Observam que se fala de média, haja vista que a DIPJ refere-se ao somatório de todos os custos das Refinarias da Petrobrás, da mesma forma que acontece quando se efetiva o "custeamento pelo rateio por absorção".

Os autuantes trazem à tona novamente, que não foi apresentado ao Fisco, nem consta na peça defensiva, a ilustração do CUSTO DE PRODUÇÃO ou do CUSTO FISCAL do "CIMENTO ASFÁLTICO"

praticado pela PETROBRÁS, tampouco com o detalhamento dos valores/rubricas de CUSTO do "CIMENTO ASFÁLTICO":

4101000001 - CONS MATÉRIA - PRIMA (consumo de matéria prima - Petróleo)  
4101000002 - CONS INTERMEDIÁRIOS (consumo de intermediários – outros produtos que não são petróleo, mas compõem a produção - integrada)  
4101000002 - CONS DERIVADOS  
6420300047 - Ativ.Mat. - Refino (todos os materiais indiretos)  
6430300047 - Ativ.Pes. - Refino (mão de obra)  
6440300047 - Ativ.Serv. - Refino (todos os serviços utilizados)  
6450300047 - Ativ.Enc/Imp. - Refino (impostos)  
6480300047 - Ativ.Dep. - Refino (Depreciação)  
6490300047 - Ativ.Rec. - Refino (recuperação de custos)

Observam que a planilha acima, com os respectivos valores do custo do CIMENTO ASFÁLTICO, dos exercícios de 2013/2014, nunca foi entregue ao Fisco da Bahia. Nem mesmo consta da Defesa apresentada, objeto de contestação.

Salientam que nenhum valor foi apontado para as rubricas utilizadas na planilha acima para se fazer o custeamento pelo suposto método do "rateio por absorção", tais como "CONS MATÉRIA-PRIMA", "CONS INTERMEDIÁRIOS", "CONS GÁS NATURAL", "Ativ.Serv.- Refino", "Ativ.Rec.- Refino", "Ativ.Pes - Refino", "Ativ.Mat. - Refino", "Ativ.Enc/Imp-Refino" e "Ativ.Dep - Refino". Isto caracteriza uma fortíssima OMISSÃO por parte da PETROBRÁS.

Acrescentam que sequer informa o COEFICIENTE FISCAL, o custo fiscal unitário do CIMENTO ASFÁLTICO, nem tampouco o seu CUSTO DE PRODUÇÃO UNITÁRIO.

Dizem que esta é a parte mais intrigante. O COEFICIENTE FISCAL médio (elaborado com base no método do RATEIO POR ABSORÇÃO), que é empregado para se encontrar a BC das operações de transferência interestadual das mercadorias produzidas pela PETROBRÁS, corresponde a cerca de 95% (noventa e cinco cento) do CUSTO TOTAL DOS PRODUTOS, destoando completamente do COEFICIENTE FISCAL médio (também elaborado com base no método do RATEIO POR ABSORÇÃO), de 46% (quarenta e seis por cento), na média, encontrado no "FICHA 04A" da DIPJ, para o exercício de 2013, e no Registro L210/ECF para o exercício de 2014 - quando se contempla apenas os itens formadores da BC previsto no art. 13, §4., II da LC 87/96 - e onde também é encontrado o CUSTO TOTAL DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA. Uma diferença de mais de 45%, acima do previsto, que reforça o acerto do Fisco da Bahia ao proceder ao ESTORNO DO CRÉDITO FISCAL, objeto da auditoria sob comento.

Registram que para se ter uma ideia, apenas o item "ROYALTIES" do referido Registro L210/ECF ou da "FICHA 04A" da DIPJ, é quase 30% do custo total, e essa rubrica, nitidamente, não pode integrar a base de cálculo prevista no art. 13, §4., II da LC 87/96. Sem considerar os demais, como a DEPRECIÇÃO, MANUTENÇÃO, AMORTIZAÇÃO etc., que também ficam de fora da composição da referida base de cálculo objeto de transferência interestadual.

Ressaltam que resumindo o que foi dito anteriormente, o Fisco da Bahia realizou inúmeras Intimações para que a Petrobrás apresentasse a planilha de composição dos custos de produção, na mesma formatação constante do Registro L210/ECF ou da "FICHA 04A" da DIPJ - CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA entregue à Receita Federal do Brasil do Brasil (RFB), pois no citado Registro L210/ECF ou na "FICHA 04A"/DIPJ, estão alocados os mesmos itens de custo da mercadoria produzida preconizados pela Lei Complementar 87/96 (art. 13, §4., II), haja vista que MATÉRIA PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO E EMBALAGEM (ACONDICIONAMENTO) são, por imposição da RFB, alocados na rubrica "COMPRAS DE INSUMOS" do referido "FICHA 04A". Já a rubrica "MÃO DE OBRA", também pode ser encontrada no Registro L210/ECF ou na "FICHA 04A" da DIPJ com o somatório de PESSOAL, ENCARGOS SOCIAIS, ALIMENTAÇÃO TRABALHADOR, SERVIÇOS PRESTADOS PESSOA FÍSICA E JURÍDICA.

Dizem que, pelo visto, como a Petrobrás disponibilizou para a RFB dados idênticos aos mencionados no inciso II, do §4, do art. 13 da LC 87/96, poderia, querendo, fazer o mesmo para

atendimento das várias intimações realizadas pelo Fisco Estadual, contudo, não o fez. Nem mesmo quando teve novamente a oportunidade de fazê-lo, quando da entrega da Defesa.

Reiteram que tendo em vista que nenhuma planilha de custo foi entregue ao Fisco, não foi possível adentrar nos detalhes sobre a forma da "mensuração do custo fiscal do CIMENTO ASFÁLTICO, mediante o "rateio por absorção", já que a empresa não apresentou o custo de nenhuma forma: nem totalmente "fechado", sem nenhum valor detalhado de custo; nem com as rubricas utilizadas para se realizar o "rateio por absorção".

Dizem que diante desse quadro, foi efetuado nas linhas anteriores, mesmo assim, uma análise comparativa da média percentual do CUSTO FISCAL constante da planilha de custo (fechada), apresentada pela Petrobrás, utilizado como BC nas transferências interestaduais, com o percentual médio equivalente aos itens da BC do art. 13, §4., II da LC 87/96, que é o CUSTO FISCAL que compõem o CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA, consignados no supracitado Registro L210/ECF ou na "FICHA 04A"/DIPJ, entregues à Receita Federal do Brasil (RFB).

Conclusivamente, afirmam que diante do demonstrado acima, nada mais poderia fazer o Fisco, a não ser a adoção do procedimento de Arbitramento, haja vista que a Petrobrás efetivou as transferências interestaduais com uma Base de Cálculo amplamente majorada, muito acima do previsto na LC, reforçando a total procedência da técnica adotada na Auditoria Fiscal.

Prosseguindo, consignam que o arbitramento tem amparo em decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Dizem existir decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), validando a possibilidade quanto ao procedimento do Arbitramento praticado pelo Fisco baiano, no caso o Recurso Especial nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9), tendo como Relator o Min. Carlos Meira, cuja ementa e relatório reproduzem.

Sustentam que nesse contexto, foi exaustivamente demonstrado que a Petrobrás já faz a declaração (ECF ou DIPJ) para a RFB destacando os elementos de custo, tais como MATÉRIA PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO e EMBALAGEM, sendo que estes três itens estão consignados na rubrica "COMPRA DE INSUMOS" do Registro L210 ou na "FICHA 04A" - CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA da ECF/DIPJ. Ainda, identifica no citado Registro L210 ou na "FICHA 04A" elementos que, quando somados, poderia se chegar ao valor da "MÃO DE OBRA", de modo que, querendo, facilmente seria constituída a Base de Cálculo preconizada no art. 13, §4, II da LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra), objetivando atender plenamente ao comando da norma prevista na Lei Complementar Nacional.

Frisam que diante desse quadro posto, independentemente do MÉTODO UTILIZADO PARA CUSTEAR A SUA PRODUÇÃO, que são vários os previstos pela Contabilidade de Custos, mas que a legislação do imposto de renda impõe, para este tributo (I.R.), o método de rateio por absorção, a Petrobrás poderia apresentar a planilha de custo da mercadoria produzida (CIMENTO ASFÁLTICO) acima mencionada. Como assim não procedeu, restou ao Fisco baiano a realização deste procedimento do Arbitramento, de modo a suprir a omissão da Petrobrás.

Ressaltam que considerando que a ECF/DIPJ contém um resumo de todos os CUSTOS DOS PRODUTOS DE PRODUÇÃO DA PRÓPRIA PETROBRÁS, com a utilização do método do RATEIO POR ABSORÇÃO, pois é o exigido pela RFB, é obvio que a Empresa tem que ter, PARA CADA PRODUTO FABRICADO E EM CADA UMA DAS SUAS UNIDADES PRODUTIVAS, os mesmos dados que foram consolidados na ECF/DIPJ.

Acrescentam que assim sendo, teria que possuir em mãos e apresentar ao Fisco, o CUSTO DE PRODUÇÃO do CIMENTO ASFÁLTICO na REFINARIA que o fabricou, com a mesma configuração existente na ECF/DIPJ, pois o Registro L210 ou a "FICHA 04A" desta ECF/DIPJ, apenas fez a junção, em um único documento, de todas as informações prestadas pelas diversas unidades produtivas da Petrobrás.

Reiteram que, se assim procedesse, i.e., apresentasse uma espécie de Registro L210 ou de "FICHA 04A" da respectiva ECF/DIPJ do CIMENTO ASFÁLTICO, facilmente seria identificada a BASE DE

CÁLCULO PREVISTA (art. 13, §4º, II da LC 87/96), que deveria compor o CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA (CIMENTO ASFÁLTICO). Bastaria somar os valores de “COMPRA DE INSUMOS” (aqui já teríamos o somatório de MATÉRIA PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO E ACONDICIONAMENTO), e mais, os de “PESSOAL” e respectivos “ENCARGOS” ou até os de “ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR”, “REMUNERAÇÃO DOS DIRIGENTES”, e dos “SERVIÇOS PRESTADOS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS” (totalizando os valores atinente a MÃO DE OBRA), para se encontrar o valor da base de cálculo prevista na Lei Complementar do ICMS.

No que tange à previsão legal do Arbitramento efetuado e a retroatividade deste procedimento administrativo, registram a existência de previsão do STJ.

Observam que no próprio corpo do Auto de Infração, já constam os fundamentos para a realização do arbitramento.

Dizem que no intuito de reforçar a legalidade do mesmo, trazem à tona os vários julgamentos do STJ sobre esta matéria, pois tais decisões são autoexplicativas, se aplicam ao ARBITRAMENTO que realizaram, haja vista que se utilizaram de dados da "FICHA 04A" da DIPJ, para a aplicação do procedimento determinado em Lei.

Assinalam que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, consolidou o entendimento de que as regras ou as normas procedimentais, com supedâneo no artigo 144, § 1º do CTN, possuem aplicação imediata, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido em data anterior à vigência desses diplomas. Neste sentido, reproduzem decisões do referido STJ, no caso (REsp 726778/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 14/2/2007, DJ 5/3/2007). Recurso especial provido (REsp 943.304/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 6/5/2008, DJe 18/6/2008; AgRg no Ag 946.173/SP, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 18/3/2008, DJe 23/4/2008; EDcl no AgRg no REsp 946.299/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 14/4/2009, DJe 4/5/2009; EDcl no REsp 1009109/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 5/6/2008, DJe 16/6/2008).

No que pertine à existência de laudo pericial judicial. Dizem que o mencionado laudo contém algumas impropriedades, quanto à metodologia e realização de procedimentos técnicos.

Afirmam que o Perito deveria, obrigatoriamente, fazer o seu trabalho na Unidade que fabricou o CIMENTO ASFÁLTICO, sediada no Estado do Rio de Janeiro – Refinaria Duque de Caxias (REDUC), pois o CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA, objeto da BASE DE CÁLCULO sob comento, teve origem na REDUC e não na Refinaria Landulfo Alves (RLAN), sediada no Estado da Bahia. As plantas das Refinarias não são iguais, assim como o processo produtivo de cada Unidade Produtiva tem peculiaridades próprias. Somente por este aspecto, poderia de antemão dizer que o LAUDO PERICIAL está eivado de vício e, portanto, sujeito à NULIDADE.

Asseveram que apenas analisando este aspecto da perícia, todo o trabalho pericial fica amplamente prejudicado.

Acrescentam que além disso, o perito deixou de verificar que a Petrobrás, no trabalho periciado, não fez a abertura mensal do custo de produção. Dizem que em uma única linha indicou que o custo da mercadoria produzida seria um determinado valor, somente isso.

Asseveram que não poderia o Perito trazer à tona as rubricas eventualmente ditas como utilizadas no custeamento pelo método de “rateio por absorção”, já que estas não foram apresentadas ao Fisco em nenhum momento, nem mesmo no processo judicial. Ressaltam que sequer o digno Perito do Juízo fez isso.

Dizem que o perito não tem competência para afirmar que uma Lei Estadual que indicou e prescreveu o procedimento de arbitramento é inadequada para tal finalidade. Observam que somente o Poder Judiciário pode fazê-lo. Acrescentam que este, como mencionado nas linhas precedentes, validou o procedimento de arbitramento adotado pelo Fisco.

Salientam que o perito não fez nenhuma análise sobre a Declaração do autuado constante do processo, nem sobre o diagrama do processo produtivo também acostado aos autos, onde a própria Petrobrás assevera que obtém a produção da Nafta nas Unidades de Destilação

Atmosférica (UDAs), com destino imediato ao tanque de armazenamento e posterior comercialização.

Observam que o perito não fez nenhuma abordagem sobre o contido na 'FICHA 04A da DIPJ, que é o equivalente ao "Registro L210" da atual ECF, onde consta os quatro itens da LC atinente ao CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA e que a Petrobrás, para fazer a consolidação dos diversos custos dos produtos de produção própria, teria que ter uma espécie "FICHA 04A" (CUSTO DOS PRODUTOS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA) para cada produto fabricado, inclusive para a mercadoria desta Autuação.

Assinalam que a Matéria Prima apontada pelo perito é a "MATÉRIA PRIMA" de todo o processo de refino, incluindo nesta rubrica a parte atinente a "CONSUMOS INTERMEDIÁRIOS" (RAT; RAV; GASÓLEO etc.), que são cargas ou matérias primas para outros processos de refino na Indústria Petroquímica.

Registram que o perito reporta-se ao método empregado pela Petrobrás para realizar o rateio e diz que é composto das rubricas que especifica, sem trazer aos autos os valores mensais de cada conta constante do método do rateio por absorção adotado pela empresa.

Consignam que o perito esqueceu-se de verificar que no valor total de Matéria Prima consta o montante referente à "CONSUMOS INTERMEDIÁRIOS" (que, na realidade, nada tem a ver com matéria prima), e que em algumas situações, a exemplo do que ocorre na REDUC (objeto da perícia), o valor correspondente a "CONSUMOS INTERMEDIÁRIOS", representa uma fatia até maior que o da própria matéria prima. Ressaltam que quando essa abertura foi entregue pela Petrobrás nas auditorias dos exercícios de 2008 e 2009 na REDUC (refinaria objeto da perícia), os Auditores Fiscais não adotaram o procedimento do arbitramento, pois desnecessário, já que possuíam os dados para realizar a auditoria preconizada na Lei Complementar do ICMS. Registram que apenas foram excluídas da Base de Cálculo a rubrica "CONSUMOS INTERMEDIÁRIOS" e outras que nada tinham a ver com o previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96. Ou seja, sequer o Perito notou, conforme consta da Defesa acostada ao processo, que a Petrobrás considera que a conta "41 – MATÉRIA PRIMA" é composta das seguintes rubricas:

*4101000001 - CONS MATÉRIA - PRIMA (consumo de matéria prima - Petróleo)*

*4101000002 - CONS INTERMEDIÁRIOS (consumo de intermediários – outros produtos que não são petróleo, mas compõem a produção - integrada)*

*4101000002 - CONS DERIVADOS*

Salientam que muito mais poderia se mencionar de impropriedades do Laudo Pericial, que nada tem a ver com o presente processo, pois são situações e contextos diversos.

Acrescentam que, além disso, o autuado também não traz à tona o Parecer sobre o Laudo Pericial do Assistente Técnico da Embargada (Estado da Bahia), que valida todo o procedimento adotado pelos autuantes.

Registram a existência de decisões da Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, envolvendo a Petrobrás em matéria idêntica a que está em questão no presente PAF, referentes aos Autos de Infração nºs 206891.0054/13-4; 206891.0001/14-6; 206891.0002/14-2. Assinalam que o Auto de Infração nº 206891.0050/13-9 referente a arbitramento, foi quitado pela empresa.

Observam os autuantes que a Instrução Normativa (IN) 52/2013, dispõe sobre a interpretação da base de cálculo nas operações de transferência interestadual e a vinculação à mesma por força do disposto no Código Tributário Nacional (CTN).

Acrescentam que a referida Instrução Normativa nº 052/13, também interpreta como deve ser compreendido o conceito de CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA e a questão específica da ENERGIA ELÉTRICA. Dizem que como se trata de norma de caráter meramente interpretativo, a mesma retroage para atingir fatos geradores anteriores à sua publicação. Trata-se da mesma matéria, mesmo utilizando-se o procedimento de arbitramento.

Assinalam que cabe novamente trazer à tona os dispositivos do CTN sobre a norma interpretativa

e sobre a necessidade de obediência à legislação, incluindo-se a Instrução Normativa. Neste sentido, reproduzem os artigos 100, 106, I e 96, todos do CTN.

Reiteram que é cediço que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto.

Frisam que da mesma forma, como a referida I.N. esclarece a matéria disciplinada, deixou claro se tratar de norma expressamente interpretativa.

Dizem que de igual modo, o RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 no art. 167, inciso III, que *não se incluem na competência dos órgãos julgadores, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

Conclusivamente, dizem que, nessa toada, cabe ao CONSEF também apreciar a dispensa da penalidade constante do dispositivo citado do CTN.

No tocante ao pedido de perícia formulado pelo autuado, dizem que esse ponto já foi enfrentado quando do julgamento pelo CONSEF, em processo contra a mesma empresa, contendo os mesmos quesitos, oportunidade em que o D. Relator, Dr. Eduardo Ramos de Santana, se manifestou, em 18/05/2017, quando do julgamento do Auto de Infração nº 206891.0030/15-4 – Acórdão CJF 0133-11/17, cujo teor reproduzem.

Afirmam que contestaram todos os pontos acima aduzidos pelo impugnante, donde se concluiu serem inadequadas ou totalmente impertinentes as alegações produzidas.

Finalizam a peça informativa mantendo na integralidade o Auto de Infração.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em exame, sobre a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

Inicialmente, cabe apreciar a nulidade arguida pelo impugnante pela impossibilidade da Fiscalização desconsiderar a legislação do Estado de origem.

Certamente que não pode prosperar a pretensão defensiva. Isto porque, os autuantes agiram em conformidade com as disposições do artigo 22-B da Lei nº 7.014/96 - lei instituidora do ICMS no Estado da Bahia -, que estabelece o arbitramento da base de cálculo, para fins de averiguação da correta apropriação de crédito fiscal pelo contribuinte.

Na realidade, não se trata de desconsideração da legislação do Estado de origem, haja vista que o art. 22-B da Lei nº 7.014/96, não restringiu o direito ao crédito nem elevou a carga tributária do contribuinte. A glosa do crédito fiscal de que cuida o presente Auto de Infração, não ofende ao princípio constitucional da não-cumulatividade, haja vista que a compensação do imposto devido em operações sujeitas ao ICMS com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado, é garantia constitucional. Contudo, para que haja direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores, é indispensável que o imposto cobrado não ultrapasse o estabelecido pela legislação.

A base de cálculo do imposto devido nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, é definida pela Lei Complementar nº 87/96. A Lei nº 7.014/96 apenas criou novos critérios para a sua apuração, nas hipóteses em que o contribuinte não apresentasse o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida, em consonância com o art. 148 do CTN.

No presente caso, a glosa do crédito fiscal utilizado indevidamente não representa desconsideração da legislação do Estado de origem, mas sim, observância dos limites estabelecidos pela Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 87/96, e visa evitar prejuízos na repartição das receitas tributárias entre os Estados de origem e destino.

Diante do exposto, não acolho a nulidade arguida.

No que tange ao pedido formulado pelo impugnante para realização de diligência/perícia, considero que os elementos que constam dos autos se apresentam necessários e suficientes para formação do meu convencimento, portanto, sendo desnecessária a realização de prova pericial, inclusive quanto aos quesitos apresentados - já objeto de análise e resposta no Acórdão CJP 0133-11/17 - razão pela qual, com fulcro no artigo 147, inciso I, alínea “a” e inciso II, alínea “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, o indefiro.

Quanto ao pedido formulado pelo impugnante para que fosse intimado para tomar conhecimento da Informação Fiscal prestada pelos autuantes, por certo que a descrição dos fatos e os relatórios, arquivos e demonstrativos constantes do CD recebido pelo autuado, são suficientes para compreensão dos critérios utilizados pelos autuantes para a exigência fiscal em lide, portanto, desnecessário o atendimento do pleito, que, por isso, fica indeferido.

No mérito, verifica-se que constam nos autos inúmeras intimações e comunicações realizadas pelos autuantes em busca do custo da mercadoria produzida pela empresa, que não foram atendidas. Por certo que o não atendimento por parte da empresa, implicou e ao mesmo tempo permitiu que os autuantes, com base na Lei do ICMS do Estado da Bahia, procedessem ao arbitramento da base de cálculo nas transferências interestaduais, para efeito de averiguação da correta apropriação de crédito fiscal pelo autuado, destinatário das mercadorias.

Portanto, a ação fiscal está fundamentada em princípio legal, art. 22-B da Lei nº 7.014/96, e em conformidade com o comando nele expresso. Vale consignar que o autuado estava obrigado à manutenção dos arquivos, contendo a planilha de custos de cada mercadoria produzida no estabelecimento remetente das mercadorias, pertencente à mesma empresa e localizada em outra unidade da federação, nos termos do inciso I, do art. 263 do RICMS/12, Decreto nº 13.780/12.

No presente caso, a base de cálculo das transferências foi encontrada mediante a DIPJ/ECF, que, de acordo com o inciso II, do parágrafo único, do art. 22-B da Lei nº 7.014/96, determina que o arbitramento da base de cálculo será feito *...nas transferências de mercadorias produzidas pela própria empresa, a base de cálculo será encontrada pela aplicação, sobre o valor da transferência, do percentual relativo ao somatório do valor da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra sobre o custo total do produto vendido, informados na Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - DIPJ, admitindo-se como crédito fiscal o valor encontrado pela aplicação da alíquota interestadual sobre a base de cálculo arbitrada.*

Verifica-se que detalhadamente os autuantes apresentaram toda a metodologia de apuração da base de cálculo, com a indicação expressa dos itens que foram mantidos na sua composição, considerando que na origem, a empresa ao apurar o custo de transferência do cimento asfáltico para a formação da base de cálculo do ICMS, agregou elementos estranhos ao processo de produção da referida mercadoria.

Observa-se que nas planilhas com Demonstrativo do Custo Unitário do cimento asfáltico e respectivos resumos mensais dos débitos objeto do estorno de crédito fiscal, com a especificação das contas e valores, os autuantes consideraram tão somente os itens MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA DIRETA e ACONDICIONAMENTO (EMBALAGEM), conforme determina o art. 13, § 4º, inc. II da Lei Complementar nº 87/96 e correspondente regra contida no art. 17, § 7º, inc. II da Lei nº 7.014/96.

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

que se produza uma contabilidade paralela. Apenas define a base de cálculo a ser consignada no documento fiscal, sem interferir no valor que se queira atribuir à mercadoria, nem nos procedimentos para escrituração dos lançamentos contábeis.

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

Caso a intenção do legislador não fosse restritiva e sim exemplificativa não utilizaria expressão que indica redefinição restritiva como *assim entendida a soma do custo da matéria-prima...*, mas sim, utilizaria expressão que revelasse intenção de apenas citar itens que fizessem parte do conceito aplicado, como *assim entendida a soma de itens como custo da matéria-prima...*

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

Diante do exposto, a infração é procedente.

Por derradeiro, vale consignar que apesar de a Instrução Normativa nº 52/13 ter o caráter interpretativo de norma, descabe falar-se em dispensa da multa ao autuado, com base no inciso I, do art. 106 do CTN, haja vista que a autuação não foi fundamentada na referida Instrução Normativa, mas sim, na base de cálculo das transferências determinada por meio de arbitramento, com base no art. 22-B da Lei nº 7.014/96.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0045/17-8**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.060.343,15**, 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, 05 de junho de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR