

A. I. N°. - 206891.0050/17-1
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. PETROBRÁS
AUTUANTES - PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO, MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 23/07/2018

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0098-03/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. FALTA DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS. ENTRADAS POR TRANSFERÊNCIAS DE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, COM CUSTO SUPERIOR AO ESTABELECIDO EM LEI COMPLEMENTAR. O procedimento fiscal tem fundamento no art. 22-B da Lei nº 7.014/1996. Restou comprovado que, em dissonância com os critérios previstos na legislação alinhada (art. 13, § 4º, II da LC 87/1996 e art. 17, § 8º, II da Lei nº 7.014/1996), o Autuado efetivamente utilizou crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias oriundas de outro estabelecimento da mesma sociedade empresária fabricante do produto, em valores superiores aos devidos. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pleito de perícia. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 23/11/2017, exige ICMS no valor de R\$605.513,99, acrescido da multa de 60%, pela utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior a estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, nos meses de maio e junho 2014, (Infração 01.02.23). Consta na descrição dos fatos que foi realizado o arbitramento da base de cálculo, com base no CTN e na Lei do ICMS. Auditoria feita apenas para o exercício de 2014. Verificado que a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produto industrializado que foi tão-somente produzido pela autuada, está superior ao estatuído no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96. Utilizou-se o arbitramento como método ou critério para calcular o imposto devido, em função da omissão de entrega pelo contribuinte dos arquivos magnéticos, com o detalhamento do custo de fabricação ou do custo da mercadoria produzida, mesmo depois de realizadas várias intimações.

Consta, ainda, às fls. 06 a 10, explicação sobre o trabalho realizado que culminou com a efetivação do procedimento de arbitramento para o exercício de 2014, pois a empresa não fez o detalhamento dos itens que compõem o custo de produção da mercadoria objeto da Auditoria Fiscal.

O sujeito passivo apresenta impugnação, às fls. 67/100, através de advogado legalmente

constituído, inicialmente registrando a tempestividade da defesa e fazendo uma síntese da autuação.

Informa ser uma sociedade de economia mista sob controle da União, que se rege pela Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976) e tem como objeto a pesquisa, a lavra, a refinação, o processamento, o comércio e o transporte de petróleo proveniente de poço, de xisto ou de outras rochas, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos. Além disso, exerce atividades vinculadas à energia, podendo promover a pesquisa, o desenvolvimento, a produção, o transporte, a distribuição e a comercialização de todas as formas de energia, bem como, quaisquer outras atividades correlatas ou afins. Diz que a mercadoria alvo da autuação é o diluente para combustível – RJ.

Afirma que segundo se infere do auto, a Fiscalização solicitou uma série de informações sobre a composição do custo de produção de diluentes para combustível; depois de a contribuinte supostamente não as prestar, decidiu arbitrar a base de cálculo nas transferências interestaduais, a partir de dados do IRPJ e supostamente segundo critérios do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96.

Explica que o Auto de Infração trata de creditamento de ICMS sobre entradas de transferências interestaduais de diluentes para combustível, entre estabelecimentos da Petrobrás no exercício de 2014, nas quais a Contribuinte observou as disposições contidas nos incisos I e II, § 4º, art. 13, da LC nº. 87/96 na determinação do custo fiscal.

Argumenta que em sua atividade empresarial a Petrobrás, por intermédio da Refinaria Landulpho Alves de Mataripe – RLAM recebe diluentes para combustível de estabelecimentos de sua propriedade localizados em outros Estados da Federação e, no caso em discussão, a mercadoria foi procedente da Refinaria de Duque de Caxias – REDUC.

Aduz que em razão de se tratar de transferência interestadual de bem entre estabelecimentos empresariais da mesma Contribuinte, 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. A Fiscalização discordou da maneira pela qual formou o custo fiscal da mercadoria, entendeu 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.

Nessas circunstâncias, diz que 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. Antes de entrar no mérito da questão, no entanto, serão indicadas, as preliminares razões para a nulidade da presente autuação.

Cita a aplicação da legislação tributária, arts. 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Comenta sobre a impossibilidade de o Estado da Bahia glosar crédito apurado segundo a legislação do Estado de origem determinando potencial conflito Federativo. Argui nulidade da autuação por violação ao art. 167 do RPAF/99.

Informa ter apurado 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 dispositivos do CTN citados. Diz que 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.

Afirma que se depreende 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.

Entende que na apuração do custo de produção de diluentes para combustível no Estado de origem, o Contribuinte valeu-se do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 e, ainda, da regulamentação lhe conferida pela legislação local, nos termos da PORTARIA SSER N.º 35 de 6 de fevereiro de 2013, do Subsecretario da Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro, que transcreve. Comenta 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, § 1º, todos da Constituição Federal. Se o Estado de destino entende que a legislação do Estado de origem exorbitou a competência normativa que lhe confere a Constituição Federal, mesmo em razão de supostamente dispor sobre matéria reservada à Lei Complementar, resta-lhe apenas levar a questão ao STF, nos termos do art. 102, I, “f” da CF/88.

Invoca jurisprudência do STJ, afirmando que a partir das quais, houve reconhecimento de repercussão geral em matéria análoga ao presente no RE nº 628.075 RS, decidindo a impossibilidade de se punir o contribuinte pelo respeito à legislação do Estado de origem. Transcreve arestos. Aduz que a impossibilidade de a Fiscalização desconsiderar a legislação do Estado de origem é confirmada pelo art. 167 do RPAF/99.

Entende que para desqualificar o método de apuração do custo realizado pela Contribuinte, 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 8º e 9º da LINDB, para aplicar seu próprio entendimento sobre o conteúdo do art. 13, §4º, II da LC nº 87/96.

Frisa que 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 Subsecretario da Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro, como se depreende da Súmula Vinculante nº 10 do STF.

Acrescenta que no caso em debate, para a produção de diluentes para combustível, todos os demais derivados do petróleo são necessariamente gerados, de forma que o processo de industrialização disponibiliza uma cesta de produtos de diferentes valores agregados, como, por exemplo, a parafina, GLP, produtos asfálticos, querosene, solventes, óleos combustíveis, óleos lubrificantes, óleo diesel e combustível de aviação. Ou seja, para a produção de diluentes para combustível, 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 Petrobrás 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.

Explica que a Petrobras utiliza o custeio por absorção, contemplando todos os gastos do processo produtivo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio: trata-se de processo integrado de custeio devidamente compatível com a legislação societária e fiscal, inclusive por determinação do art. 13 do Decreto-Lei 1.589/1977, que, ao dispor sobre o imposto renda, não admite o uso de outro. Cita as contas que compõe nos seus registros contábeis, o custo de produção, formado pelas contas 41 a 49, mas por força do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, o custo fiscal – i.e., o custo da mercadoria produzida – é calculado apenas pelas contas 41 a 44. Explica como registra as classes utilizadas para apropriação dos custos de produção das Refinarias (processo de refino) e as respectivas utilizações. Na formação do custo fiscal do refino, a Petrobrás utiliza os gastos alocados somente nas contas 4101000001 (Cons. Matéria Prima),

4101000002 (Cons. Intermediários/Derivados), 6420300047 (Ativ. Mat. - Refino), 6430300047 (Ativ. Pess. - Refino) e 6440300047 (Ativ. Serv. - Refino).

Observa que a partir do custeio por absorção, a contribuinte 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). Elabora um fluxograma para ilustrar o processo de alocação dos custos, em uma análise simplificada da produção a partir do fluxo em uma refinaria padrão.

Explica que a produção de diluentes para combustível é integrada, outros derivados do petróleo são necessariamente gerados e não é possível isolar-lhe os custos de produção sem violar a legislação sobre o tema (art. 13 do Decreto-Lei 1.589/1977) ou comprometer a formação do custo dos demais produtos originados do refino.

Ressalta 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.

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

Conclui que 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. No caso concreto, afirma que o custeio por absorção utilizado é a única metodologia que permite apurar 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.

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

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

Transcreve conclusões do Perito que em perícia judicial realizada nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, no qual são partes o Defendente e o Estado da Bahia e se discute o Auto de Infração nº 279469.0005/12-5, cuja controvérsia é idêntica à do presente caso, embora trate de outra mercadoria derivada de petróleo (a nafta petroquímica), acolhe sua tese.

Aponta, 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. 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.

Observa que no tocante ao Bloco 0, o Guia Prático prevê o “Registro 0210: Consumo Específico Padronizado”, através do 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. Tal registro, contudo, é obrigatório só, e somente só, aos contribuintes que classificam a sua produção e insumo nos Registros “K230/K235” e “K250/K255” do BLOCO K.

Diz que a leitura do Guia Prático, não pode haver dúvidas de que a atividade de refino da Petrobrás, tais como aquelas relacionadas à produção de óleo leve de reciclo, tem outra natureza, com previsão em outro código no Bloco K. De fato, a atividade de refino da Petrobrás etiqueta-se como “produção conjunta”, extraindo-se tal enquadramento, com extrema facilidade, da descrição do Registro “K290” (“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”).

Apresenta entendimento de que seria 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 (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. Afirmar que não há fundamento que sustente a subsistência da Infração, seja em razão de não haver qualquer erro na metodologia de apuração dos custos utilizada, 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.

No que tange a aplicação do arbitramento, alega ser incorreto afirmar que teria deixado de atender as intimações. Diz que como se extrai do próprio índice do PAF, há dois itens (o de nº. 5 e 7) que albergam as respostas do Contribuinte, inclusive o demonstrativo de custos do diluentes para combustível (REDUC) referente aos exercícios de 2013 e 2014 e as DIPJ's solicitadas pela SEFAZ-BA. Desta maneira, considera que houve atendimento às disposições do art. 148-A do RICMS/97 e do art. 263 do RICMS/BA, de 2012, que reproduz.

Afirmar que apresentou sua planilha de custos – apurados de acordo com a PORTARIA SSER N.º 35/2013 do Subsecretário da Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro – mas a Fiscalização desconsiderou-a porque pretendia que os valores fossem apurados por método diversos

Frisa que 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.

Aduz que sob outra perspectiva, ainda que fosse o caso de arbitramento – o que se admite apenas para fins do argumento – a Fiscalização deveria, nos termos dos já citados arts. 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da LINDB, utilizar, no cálculo da estimativa do crédito fiscal, a legislação do Estado do Rio de Janeiro, precipuamente a PORTARIA SSER N.º 35/2013, que efetivamente inclui na base de cálculo do custo da mercadoria produzida todos os produtos consumidos no processo produtivo do petróleo em uma refinaria

Argui, ainda, a impossibilidade de utilização dos dados da DIPJ para realizar o arbitramento. Sob outra perspectiva, diz que, ainda que fosse o caso de arbitramento, o sujeito ativo da obrigação tributária deveria se aproximar, na medida possível, do valor por meio dele encontrado à verdade material, sob pena de violá-la. Em outros termos, a base de cálculo encontrada com o procedimento – se não idêntica – precisa ao menos em alguma medida ser factível e não desarrazoada. A respeito do tema cita doutrina.

Salienta que, nada obstante ser o arbitramento uma prerrogativa da Fiscalização - quando efetuado de forma legal, o que 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. Neste sentido, “a tributação com base em valores estimados ou presumidos caracteriza uma presunção relativa, já que sempre tem direito de fazer prova em contrário, demonstrando a verdadeira base de cálculo do tributo”.

Assevera que 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. Afirma que a DIPJ 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. Entende 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 diluente para combustível no estabelecimento de origem.

Dessa maneira, entende que o critério de arbitramento destoa do princípio da verdade material e, assim, viola o art. 148 do CTN, como se afirmou na Perícia Judicial, a qual pontuou que o arbitramento com base na DIPJ não seria consistente.

Aponta que os equívocos cometidos pela Fiscalização desrespeitam os próprios critérios estabelecidos pelo Estado da Bahia para a estimativa da base de cálculo de produtos industrializados, visto que os cálculos não atendem ao disposto no art. 22 da Lei Estadual nº 7.014/1996, que trata da hipótese “em se tratando de estabelecimento industrial”.

Apresenta a tese de que o lançamento fiscal é insubsistente, pois: i) a metodologia de cálculo do custo da mercadoria produzida utilizada pela Contribuinte não possui qualquer vício que se autorize rechaçá-la, inclusive porque é a única aplicável ao processo de refino (desagregação); 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 (art. 22-A da Lei Estadual nº 7.014/1996).

Acrescenta que, ainda assim, neste caso, seria necessária a produção de prova pericial. 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 Junta de Julgamento não possui – a fim de que sejam efetivamente inúmeras questões em aberto. Diante disso, seria preciso valer-se dos 123, § 3º, 145, *caput*, e 150, II, do RPAF, para resolver a controvérsia.

Chama a atenção que nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, no qual se discute judicialmente com o Estado da Bahia, matéria idêntica à do presente lançamento, produziu-se uma perícia que esclareceu todos os pontos controvertidos sobre o tema. Entende que deve-se aplicar, ao caso, o art. 180 do RPAF que, por sua vez, remete ao art. 472 do NCPC.

Remata aduzindo que se esta Junta de Julgamento entender de forma diversa, não resta alternativa à defendente, salvo a de requerer a prova técnica (RPAF, arts. 123, § 3º, 145, *caput*, e 150, II), indicando, desde já, os quesitos que devem ser respondidos, como exige a legislação.

Elabora quesitação e requer: (i) a intimação da Fiscalização para apresentar informações fiscais; (ii) o acolhimento da prova técnica produzida nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001 ou, em ordem sucessiva, a realização de perícia técnica, sob pena de cerceamento ao direito de defesa; (iii) que a presente autuação seja anulada, pelo acolhimento da prejudicial de nulidade pelo vício de competência, visto que a autuação desconsidera a legislação do Estado de Origem (Rio de Janeiro); (iv) que a impugnação seja acolhida, para julgar improcedente a Infração visto que: a) a metodologia de cálculo do custo da mercadoria produzida utilizada pela defendente não possuiria qualquer vício que se autorize rechaçá-la; b) estariam ausentes os pressupostos para o arbitramento; e c) os critérios utilizados para a fixação do valor do ICMS não respeitariam nem as regras de competência tributária, nem a própria legislação do Estado da Bahia, sendo imprestável o arbitramento efetuado.

Os autuantes produziram informação fiscal, às fls. 292/319, inicialmente fazendo um breve histórico dos fatos que culminaram com a imperiosa aplicação do procedimento do Arbitramento.

Informam que em 06 de junho de 2017 foi efetivada a primeira Intimação via Domicílio Tributário Eletrônico (D.T.E.), sob código 24045, com ciência da Empresa em 09.06.2017 (fls. 18 a 24), oportunidade em que se ressaltou que a Petrobrás poderia apresentar o custo de produção na mesma formatação em que entrega a DIPJ – 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 a produção de Diluentes para Combustível que foi transferida para a filial localizada no Estado da Bahia.

Continuam afirmando que no dia 24 de julho de 2017, a Petrobrás apresentou sua primeira resposta através da Carta CONTRIB/RET/NNE/CO-III 0624/2017, oportunidade em que assevera (fl. 30): *“Em relação às notas fiscais identificadas no anexo à Intimação, por tratarem de movimentações de produtos que não foram produzidos nos estabelecimentos remetentes, deve ser observado o enquadramento legal do art. 13, § 4º, I, da LC 87/96 [...]”*. Decorridos mais de trinta dias, na data de 08.08.2017, nova Intimação foi expedida via D.T.E. (código de mensagem 34359), fls. 16/17, salientando a obrigação da apresentação do custo da mercadoria produzida pela Petrobrás, independentemente de quem tenha feito a transferência.

Prosseguem informando que via Carta CONTRIB/RET/NNE/CO-III 0715/2017 (fl. 28) o autuado 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 (fl. 26); e por fim fez o mesmo pedido de prorrogação para 31.10.2017 via Carta CONTRIB/RET/NNE/CO-III 0971/2017, de 18.10.2017 (fl. 25).

Acrescentam que decorridos quase quatro meses, na data de 30 de outubro de 2017, receberam a Carta CONTRIB/RET/NNE/CO-III 1003/2017 (fls. 55/55v), momento em que a Petrobrás reafirma a sua intenção de NÃO APRESENTAR O CUSTO DA MERCADORIAS PRODUZIDA (no caso, DILUENTES PARA COMBUSTÍVEL), fazendo a mesma declaração da primeira resposta, já acima transcrita.

Frisam que, ainda assim, aguardaram até 23 de novembro, após reiterados contatos por telefone visando o adimplemento das Intimações, sem lograr êxito. Salienta que apesar de alegar que o estabelecimento remetente não produziu a mercadoria “Diluentes para Combustível”, constata que esta mercadoria foi fabricada pela Petrobrás (nota fiscal à fl. 46). E que não poderia ser diferente, pois o refino de Petróleo é um monopólio da Petrobrás.

Explicam 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 (o que aconteceu com a quase totalidade das operações de transferência para a Bahia). Diz já ter alertado a 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. 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 n. 87/96 (LC 87/96). Ou seja, fica patenteado que a Petrobrás ficou totalmente omissa quanto ao atendimento das várias Intimações, no que se refere a entrega das planilhas contendo o custo da mercadoria produzida, no caso do diluentes para combustível.

Observam que, restou ao Fisco 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 através de Lei específica para tal finalidade, fato este que foi dado ciência à Empresa no dia 28.11.2017.

Salientam que diante do exposto, o objetivo da informação fiscal seria 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. Isto, se a Autuada tivesse atendido as 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 ora apreciada.

Analisam o comando normativo utilizado para a elaboração da autuação. Reproduzem o art.155 da CF/88, o art. 146, III da Lei complementar 87/96 e o art. 13, § 4º, II, da citada LC, que prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Apontam que há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. E dessa forma atuou o legislador.

Comentam que o texto normativo inserto na Lei Complementar, não permite qualquer tipo de interpretação ampliativa, pois 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”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado, não podem olvidar do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Não deve 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.

Acrescentam que a importância deste aspecto deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se 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.

Explicam que para a questão posta em discussão neste processo, a referida LC 87/96 faz menção ao Custo da Mercadoria Produzida. Isto quer dizer que se deve procurar identificar o Custo de cada uma das Mercadorias Produzidas pela Empresa. Encontrando esse custo, far-se-á o atendimento do comando seguinte que é o somatório de alguns dos elementos desse custo, i.e., o somatório de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (eliminando-se, portanto, os demais itens de custo) 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 a Autuada diz realizar pelo método do custeio por absorção, de modo a permitir se encontrar os itens taxativamente descritos na multicitada LC do ICMS.

Afirmam que o trabalho da fiscalização tem amparo nas decisões do Superior Tribunal De Justiça (STJ) e do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF). 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.

Afirmam que diante da omissão da Empresa quanto ao atendimento das intimações, adotou-se o procedimento de arbitramento constante do 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.

Sobre a impugnação apresentada dizem não ter havido preliminar de nulidade do auto de infração e nem foram contestados os cálculos constantes da auditoria sob apreciação. A alegação de impossibilidade de o Estado da Bahia glosar crédito tributário apurado segundo legislação do Estado de origem carece de total fundamento, haja vista que o Fisco da Bahia utilizou taxativamente o que está preconizado no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

Esclarecem 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. Ou seja, como se deu a produção da mercadoria objeto desta 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 Própria e identificar o somatório de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, especificamente para a produção do “Diluentes para Combustível”.

Sobre o método de custeio que o defendente diz ter adotado, Rateio por Absorção traçam considerações. Afirma que a Petrobrás critica a metodologia empregada na auditoria fiscal contábil, 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.

Comentam que 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, conforme lições do professor George Leone.

Aduzem que na legislação do Imposto de Renda, referenciada pela Autuada, 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. Contudo, mesmo para o emprego obrigatório do custeio por absorção, a legislação do Imposto de Renda estabelece ressalvas. Comentam que 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. 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 a Autuada.

Por outro lado, dizem que 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). Dizem que a mesma deverá (imposição) 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. Nenhum outro tipo de custo de produção, tais como: depreciação, manutenção, arrendamento, energia, combustíveis, royalties, pode ser incluído na mencionada base de cálculo.

Demonstram que seria possível identificar a correta base de cálculo, caso a Autuada tivesse entregado a planilha de custo da mercadoria produzida objeto deste processo, cumprindo o que

determina o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96. O que não ocorreu. Resumem as declarações da autuada de como se dá seu processo produtivo e como determina o custo do produto produzido.

Ressaltam que o custo de produção do “diluentes para combustível”, em nenhum momento foi apresentado ao Fisco com o detalhamento apontado por ocasião da defesa, contendo as rubricas com os valores mensais.

Registram que, na impugnação apresentada, o autuado poderia trazer aos autos a planilha de custo de produção do “diluentes para combustível”, do exercício de 2014, contendo as contas de custo de produção arroladas na peça de Impugnação (fl. 79), com respectivos valores mensais, para cada item, mas não o fez.

Anotam que não adianta alegar que utiliza as rubricas listadas em sua defesa 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.

Comentam que tomando como pressuposto válido o fato de que a lei complementar 87/96 fixou ou elegeu taxativamente, os elementos de custo de produção: (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento). Somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, resta colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do CTN, com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção, já que a LC não o fez.

Asseveram que essa é a forma mais adequada para entender e compreender o comando da referida Lei Complementar, visando não deixar para cada unidade Federada fazer a sua interpretação sobre essa questão, como já assim procedeu, indevidamente, os Estados de São Paulo (Decisão Normativa da CAT), Minas Gerais (Decreto) e Rio de Janeiro (Portaria inserida na Impugnação da Petrobrás).

Dizem que ante estas considerações positivadas, é evidente ser ilegal toda e qualquer tentativa das unidades da Federação, para conceituar de forma autônoma, a seu bem entender, o que se deve compreender por Matéria Prima, Material Secundário, Mão de Obra e Acondicionamento. Isto porque, se não o fez a LC, resta como única opção se buscar esse conceito em norma do Direito Privado que tratou dessa matéria. Descrevem o que o Direito Empresarial (contabilidade de custos) entende por matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Traz a tona resposta à 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.

Ressaltam que os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias-primas e os materiais de produção menos importantes, suplementares, auxiliares ou secundários são exatamente os materiais “secundários”. Com o objetivo de contextualizar a questão sob exame e para uma melhor visualização dos elementos de custo de produção de uma empresa industrial, recorre ao magistério do mestre Leone (2006) onde pode ser verificada a classificação dos diversos elementos de custo, com o subsequente agrupamento dos mesmos.

Assecuram que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados nesta planilha: 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).

Sustentam que este era o trabalho que seria realizado, caso a Petrobrás fizesse a apresentação do Custo de Produção Própria, com a abertura dos itens de custo da mercadoria produzida requerida nas inúmeras intimações feitas nesse sentido. Destaca 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, a de nº 12, com a determinação de que não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363 de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica. Estas, uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Enfatizam que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representa insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo”. Da mesma forma, o Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu que a energia elétrica não é INSUMO no processo produtivo e sim um bem de Consumo, ou que é consumido no processo produtivo: RE 573217 AgR / SC, para o IPI; e AI 813994 AgR / SP e AI 761990 AgR / GO, estes dois últimos para o ICMS.

Assevera que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadra nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima.

Comentam que o legislador infraconstitucional (via lei ordinária, decreto, decisão normativa etc.), com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, não pode nem deve contrariar o que o Direito Empresarial (Ciência Contábil – contabilidade de custos) define e conceitua os seus institutos, a exemplo de matéria-prima; mão-de-obra, material secundário e acondicionamento (Embalagem), desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ultrapassando, consequentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação.

Sobre a alegação da Impugnante da impossibilidade de utilização dos dados da DIPJ, dos critérios de arbitramento e da impossibilidade da retroatividade do art. 22-B da Lei Estadual n. 7.014/96 e Ausência dos pressupostos para o arbitramento da base de cálculo nas transferências interestaduais traçam as considerações seguintes.

Sobre o arbitramento da base de cálculo nas operações da Petrobrás 2013 e 2014 – a explicação constante deste P.A.F. - cujas folhas estão indicadas no índice deste auto de infração tem a intenção de facilitar a compreensão dos julgadores

Esclarecem que o custo dos produtos, de produção própria, apresentado à Receita Federal do Brasil, por meio da (DIPJ) - “ficha 04a” ou o equivalente registro L210 da escrituração contábil fiscal (ECF) é uma consolidação dos custos de produção dos vários produtos fabricados pela impugnante, contabilizados pelo método de rateio por absorção (também espécie de arbitramento). Para fazer a consolidação dos custos dos produtos fabricados, se faz necessário o custo de cada um dos produtos produzidos, mesmo se empregando o método de rateio por absorção. Senão seria impossível a realização dessa consolidação. Sendo essa premissa válida, é imprescindível que se tenha uma espécie de “Ficha 04a”/Registro L210 para cada um dos produtos fabricados.

Frisam que a intimação feita pelos Autuantes que não foi adimplida pela Autuada resultou na metodologia aplicada. Reproduzem o art. 148 do CTN que dispõe sobre o arbitramento, afirmando ser esta a autorização legal para o procedimento utilizado. Como a Petrobrás se omitiu, via declaração ou mediante esclarecimentos prestados, quando das respostas às inúmeras intimações, ao negar-se a realizar a apresentação da abertura da composição do custo da mercadoria produzida, a Autoridade fiscal ficou autorizada a aplicar o procedimento de arbitramento, pois o não atendimento da autuada é suficiente, segundo as normas do CTN, para tal mister. Reproduzem o art. 22-B § único da Lei 7014/96 que introduz a matéria definida em lei complementar na legislação baiana.

Concluem que diante do dispositivo citado, resta evidenciado que o Custo Total dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos (constante da DIPJ ou o equivalente da DIPJ) é um custo médio, pois

reflete o que foi fabricado nas diversas refinarias de petróleo da Petrobrás, com o registro da consolidação da totalidade da produção da Empresa.

Argumentam que isto é o reflexo da lógica do emprego do custeamento realizado pela empresa (Rateio por Absorção), visto que este método adota a técnica de Arbitramento do Custo de Cada Produto Fabricado em função do volume de realização de cada um deles. Dessa forma, o resultado obtido será de um custo médio para cada mercadoria produzida.

Aduzem 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. Diante deste 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). Neste caso, de pronto já identificados três dos quatro elementos de "custo da mercadoria produzida" constante do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) nº 87/96. Falta, portanto, o item referente a Mão de Obra, para a identificação completa das quatro rubricas listadas na aludida LC.

Comentam que também podemos visualizar no Registro L210 da ECF/ "ficha 04A da DIPJ" o elemento de custo denominado Mão de Obra Total (direta e indireta), pois a mesma 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". 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. Portanto, representará a correta BC prevista no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) nº 87/96.

Explicam que, como já informado, se somarmos 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", encontraremos o quarto elemento de custo da mercadoria produzida, qual seja a Mão de Obra.

Se dividirmos esses quatro itens de custos preconizados na LC pelo custo total dos produtos de fabricação própria do Registro L210/ECF ou da "FICHA 04A da DIPJ", teremos o percentual de custo permitido pela LC para a formação da correta base de cálculo nas operações de transferência interestadual.

Dizem ser exatamente isto, que espelha o "Demonstrativo do emprego do método de arbitramento" 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.

Ressaltam, mais uma vez, que não foi apresentado ao fisco, nem consta da peça de impugnação, a ilustração do custo de produção ou do custo fiscal do "diluentes para combustível" praticado pela Petrobrás, tampouco o detalhamento dos valores/rubricas de custo. Frisam que a planilha com os respectivos valores do "diluentes para combustível" nos exercícios de 2013 e 2014, nunca foi entregue ao Fisco da Bahia. Nem mesmo consta da Impugnação ora contestada.

Salientam que nenhum valor foi apontado para as rubricas utilizadas na planilha 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 omissão por parte da Petrobrás. Por outro lado, sequer informa o coeficiente fiscal, o custo fiscal unitário do "diluentes para combustível, nem tampouco o seu custo de produção unitário.

Explicam que o 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 na "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, § 4º, 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.

Afirmam que pelo visto, como a Petrobrás disponibilizou para a RFB dados idênticos aos mencionados no inciso II, do § 4º, do art. 13 da LC 87/96, poderia, querendo, fazer o mesmo para atendimento das várias intimações realizadas pelo Fisco Estadual. Mas não o fez. Nem mesmo quando teve novamente a oportunidade de fazê-lo quando da entrega da Impugnação ora combatida. 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 diluentes para combustível, mediante o "rateio por absorção", já que a Petrobrás 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". Nada foi entregue ao fisco.

Portanto, afirmam que nada mais poderia fazer o Fisco, a não ser a adoção do procedimento de arbitramento, visto que a Petrobrás efetivou as transferências interestaduais com uma BC amplamente majorada, muito acima do previsto na LC 87/96.

Reafirmam que o arbitramento possui amparo em decisão do STJ conforme Recurso Especial nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9), tendo como Relator o Min. Carlos Meira. Reproduz a ementa do citado recurso.

Entendem que, 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 (óleo leve de reciclo) mencionada. Como assim não procedeu, restou ao Fisco baiano a realização deste procedimento denominado arbitramento, de modo a suprir a omissão da defendente.

Para reforçar a legalidade do procedimento ora analisado, trazem à tona os vários julgamentos do STJ sobre esta matéria. Reproduzem decisões que diz serem auto-explicativas e se aplicam ao arbitramento efetuado pelos Autuantes, visto que os prepostos fiscais se utilizaram de dados da "FICHA 04A" da DIPJ para a aplicação do procedimento determinado em Lei. Afirmam 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 Código Tributário Nacional, possuem aplicação imediata, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido em data anterior à vigência desses diplomas.

Quanto à alegação de existência de laudo pericial judicial, dizem que analisando a mencionada peça, percebe, de pronto, 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 produto diluentes para combustível, 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 (RLAM), sediada neste 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, se dizer que o laudo pericial está eivado de vício e, portanto, sujeito a nulidade. Afirmam que apenas analisando este aspecto da perícia, todo o trabalho pericial fica amplamente prejudicado.

Ademais, dizem que o perito deixou de verificar que a Petrobrás, no trabalho periciado, não fez a abertura mensal do custo de produção. Em uma única linha indicou que o custo da mercadoria produzida seria um determinado valor. Não poderia o Perito trazer à tona as rubricas eventualmente ditas como utilizadas no custeamento pelo método de “rateio por absorção”, já que as mesmas não foram apresentadas ao fisco em nenhum momento. Nem mesmo no processo judicial. Sequer o digno Perito do Juízo fez isso.

Asseveram que o perito não tem competência para afirmar que uma Lei Estadual que indicou e prescreveu o procedimento de arbitramento seria inadequado para tal finalidade. Somente o Poder Judiciário pode fazê-lo. E este, como mencionado nas linhas precedentes, validou o procedimento de arbitramento adotado pelo Fisco.

Comentam que o perito não fez nenhuma análise sobre a Declaração da Autuada 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 petroquímica nas Unidades de Destilação Atmosférica (UDAs), com destino imediato ao tanque de armazenamento e posterior comercialização.

Apontam 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 deste “FICHA 04A” (Custo dos Produtos de Produção Própria) para cada produto fabricado, inclusive para a mercadoria desta Autuação.

Anotam que na perícia, 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. Esqueceu o Perito de verificar que no valor total de matéria prima consta o montante referente a “consumo 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 “consumo intermediários” representa uma fatia até maior que o da própria matéria prima. 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. Apenas foram excluídas da base de cálculo a rubrica “consumo intermediário” e outras que nada tinham a ver com o previsto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Ou seja, firmam que o perito sequer notou, conforme consta da Defesa da Impugnante acostada ao processo, que a Petrobrás considera que a conta “41 – MATÉRIA PRIMA” é composta de várias rubricas.

Mencionam diversas impropriedades do laudo pericial, que este nada tem a ver com o presente processo. São situações e contextos diversos. Assevera que a Impugnante 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.

Colacionam ao processo, diversas decisões da Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF envolvendo a Petrobrás em matéria idêntica ao que está sendo discutida neste processo, inclusive auto de infração lavrado sobre arbitramento e quitado pela empresa, nº 206891.0050/13-9.

Afirmam que a Instrução Normativa 052/13 também interpreta como deve ser compreendido o conceito de custo da mercadoria produzida e a questão específica da energia elétrica. Como se

trata de norma de caráter meramente interpretativo, a mesma retroage para atingir fatos geradores anteriores à publicação da mesma. Trata-se da mesma matéria, mesmo utilizando-se o procedimento de arbitramento. Frisa trazendo a tona os arts. 100, 106 e 96 do CTN sobre a norma interpretativa e sobre a necessidade de obediência à legislação, aqui se incluindo a Instrução Normativa.

Apesar de considerarem desnecessária a perícia solicitada pelo autuado, respondem a todos os quesitos formulados no pleito do sujeito passivo.

Por fim, entendem que cabe ao CONSEF apreciar o pedido de dispensa da penalidade constante do dispositivo citado do CTN. Diante desse quadro e como demonstrado e comprovado o acerto do presente Processo Administrativo Fiscal, os Autuantes opinam pela Procedência Total deste Auto de Infração.

VOTO

O Auto de Infração em lide exige ICMS, acrescido de multa, pela utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior a estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos. Constatou-se que a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produto industrializado (diluentes para combustível), produzido pelo autuado, era superior ao estatuído no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96.

Em preliminar, o impugnante arguiu a nulidade da autuação, citando o art. 167 do RPAF/99, e alegando que apesar de ter apurado o custo fiscal da mercadoria produzida, de acordo com os ditames da LC 87/96 e, conforme determina a legislação do ICMS do Estado de Origem da mercadoria transferida, teve o crédito glosado. Entende que a legislação do Estado de Origem deve prevalecer.

Todavia, ao analisar os elementos constantes do PAF, verifico que não assiste razão ao autuado, pois não houve descumprimento à legislação do estado do Rio de Janeiro, considerando que o Auto de Infração foi lavrado seguindo ditames de legislação federal, ou seja, do art. 148 do CTN e do art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96.

Deve ainda ser ressaltado que a composição, processamento e formalização, do presente Auto de Infração, se encontram em total consonância com o RICMS/2012, com a Lei 7.014/96 e com o RPAF-BA. Ou seja, o lançamento tributário contém os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art. 39 do RPAF/99, e os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos no levantamento fiscal, demonstrativo à fl.05, relação das notas fiscais às fls.14/15, necessários à demonstração dos fatos argüidos, possibilitando ao autuado exercer com plenitude a ampla defesa e o contraditório, pelo que fica afastada a nulidade suscitada.

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

Quanto ao pedido de perícia formulado pelo autuado, fica indeferido, uma vez que já se encontram no processo os elementos necessários a convicção dos Julgadores. Além disso, é inadmissível realização de diligência, quando destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia, simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos. Ressalto que a questão fundamental para uma revisão fiscal neste processo seria a apresentação da planilha de custo, que apesar de inúmeras vezes solicitadas, não foi apresentada à fiscalização. Portanto, a realização da perícia requerida, seja pelas indagações contidas nos quesitos apresentados, seja pelo que dos autos já se tem, é desnecessária para o julgamento do presente feito, estando rejeitada, na forma do art.147, inciso II, do RPAF/99.

Quanto ao mérito, a ação fiscal que desencadeou no auto de infração, visou à apuração da base de cálculo nas operações interestaduais de transferências de mercadorias, ou seja, a apuração do custo de transferências, na forma prevista no art. 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96.

Deste modo, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias de outros estabelecimentos para o estabelecimento autuado localizado neste Estado.

A base impositiva constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, por conter a dimensão da obrigação, quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias, aplicáveis são as regras da LC 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 estabelece que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes, conforme se verifica em seus artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea "I", e 146, inciso III, alínea "a".

Assim sendo, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96, *in verbis*:

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

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

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

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente".

Desta forma, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar prejuízo ao pacto federativo.

No caso em comento, por se tratar de transferências entre filiais para o estabelecimento autuado, o legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo "o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento", dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O valor ao qual faz referência o legislador é exatamente o valor do custo da mercadoria contendo os custos retro citados. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, citadas pelo autuado.

Portanto, não é possível ser acrescida à base de cálculo outros itens não previstos expressamente na lei, sob pena de se vulnerar o princípio federativo que assegura igualdade entre os membros da Federação, cujo propósito é definir um critério razoável de repartição da receita tributária entre o Estado de origem da mercadoria e o Estado de destino.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias de produtores localizados em outros

Estados, para o contribuinte pertencente ao mesmo titular localizado neste Estado, o tratamento a ser dispensado, necessariamente, deve ser aquele previsto, de forma literal, na Lei Complementar.

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento produtor e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Dessa forma, obedecendo a legislação tributária acima citada, em processo que tratam sobre esta matéria, a fiscalização para a realização da auditoria fiscal utiliza para a definição da base de cálculo o somatório dos itens acima mencionados, na forma prevista no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, tomando por base a planilha de custos da mercadoria produzida fornecida pelo contribuinte.

Ocorre que no presente caso a fiscalização ficou impedida de apurar a base de cálculo nas saídas em transferências de outros Estados da Federação, visto que o autuado não atendeu às intimações constantes nos Termos de Intimações Fiscais, que fazem parte deste processo. Os autuantes fizeram intimações exaustivamente detalhadas, para o fornecimento de planilhas informatizadas contendo os detalhamentos do custo de produção para o produto “diluentes para combustível”, derivado de petróleo produzido pela Petrobrás, que foram transferidos para o estabelecimento autuado neste Estado da Bahia. Como em nenhum momento foram atendidos, por consequência, a fiscalização não teve outra alternativa a não ser adotar o arbitramento para determinar a base de cálculo neste processo.

Apesar de o arbitramento ser uma medida extrema adotada para apuração da base de cálculo, com sede no próprio CTN, (artigo 148), na Lei estadual do ICMS - Lei nº 7014/96 (art. 22 § 1º incisos I e II), ora vigente, no presente caso, restou provada a impossibilidade de aplicação dos roteiros normais de fiscalização.

Portanto, a legislação permite que a fiscalização apure a base de cálculo do imposto por meio de arbitramento, quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação de informação e não for possível apurar o montante real da base de cálculo.

No presente caso, o arbitramento adotado pelos autuantes encontra amparo no artigo 22-B, da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, abaixo transcrito, havendo desta forma legitimidade na sua aplicação para a apuração de utilização de créditos fiscais indevidos.

Art. 22-B. A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS admitida nos termos do § 4º do art. 13 da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, para efeito de apropriação de crédito fiscal nas transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, oriundas de outra unidade da Federação, quando a empresa não fornecer os arquivos magnéticos para a apuração do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida.

Parágrafo único. O arbitramento da base de cálculo nos termos do caput será feito da seguinte forma:

I - nas transferências de mercadorias adquiridas de terceiros, considerando a recuperação de tributos incidentes nas operações anteriores, a base de cálculo será o valor correspondente a 85% (oitenta e cinco por cento) do valor da operação, implicando estorno de 15% (quinze por cento) do crédito fiscal destacado na nota fiscal;

II - 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.

No que diz respeito ao mencionado arbitramento, adotado pelos autuantes, ficou constatado que o cálculo foi feito através da Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ), entregue à Receita Federal do Brasil, tomando por base os números correspondentes ao custo de matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, e excluídos os demais custos, cujo total obtido foi calculado o percentual desse custo em relação ao custo total dos produtos declarados na DIPJ, obtendo, assim, o percentual a título de custo, que foi considerado para o cálculo da base de cálculo arbitrada, conforme detalhado na planilha constante à fl.05 dos autos, cujo processo foi amplamente explicado às fls. 06 a 10.

Nestas circunstâncias, resta evidenciado que o arbitramento da base de cálculo no processo ora guerreado, encontra amparo no artigo 22-B da Lei nº 7.014/96, pois não foi possível apurar o montante real da base de cálculo, em face da falta de entrega dos documentos necessários para a apuração do custo da mercadoria, cujo cálculo não merece qualquer reparo, porquanto se cumpriu as regras do dispositivo legal citado.

O defendente alegou ainda que: a) a metodologia de cálculo do custo da mercadoria produzida utilizada pela defendente não possuiria qualquer vício que se autorize rechaçá-la; b) estariam ausentes os pressupostos para o arbitramento; e c) os critérios utilizados para a fixação do valor do ICMS não respeitariam nem as regras de competência tributária, nem a própria legislação do Estado da Bahia, sendo imprestável o arbitramento efetuado.

Entretanto pelos elementos que compõem o presente PAF, verifica-se que nenhum destes argumentos possui o condão de elidir ou mesmo modificar a autuação fiscal. Reitero que qualquer análise destas proposições defensivas esbarra no fato de que o defendente descumpriu a obrigação de disponibilizar ao Fisco as rubricas mensais, eventualmente ditas como utilizadas no custeamento pelo método de “rateio por absorção”, nos termos preconizados no art. 263 do RICMS/2012. Como as mencionadas rubricas não foram apresentadas ao fisco em nenhum momento, houve restrição por parte da Petrobrás ao trabalho da fiscalização. Ou seja, o autuado não apresentou o custo de produção própria, com a abertura dos itens de custo da mercadoria produzida, apesar de requeridas em inúmeras intimações.

No que tange ao pleito da defendente em relação ao acolhimento da prova técnica produzida nos Embargos à Execução de nº 0307250-71.2015.8.05.0001, como bem frisaram os autuantes, o perito deixou de verificar que a Petrobrás, no trabalho periciado, não fez a abertura mensal do custo de produção. O Perito não poderia trazer à tona as rubricas eventualmente ditas como utilizadas no custeamento pelo método de “rateio por absorção”, já que as mesmas não foram apresentadas ao fisco em nenhum momento. Ademais, o perito não tem competência para afirmar que uma Lei Estadual, que indicou e prescreveu o procedimento de arbitramento é inadequado para tal finalidade, somente o Poder Judiciário poderia fazê-lo.

Dessa forma, entendo que o laudo pericial em questão não pode ser aplicado para a apuração da base de cálculo neste caso, pois não atende as peculiaridades exigidas na matéria em discussão, restando indeferido o referido pleito.

Por tudo que foi relatado, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, apurou a base de cálculo em valores não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto no estabelecimento remetente, e um crédito utilizado a mais do que o previsto. O ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao

estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no § 7º do art. 309 do RICMS/2012. O comportamento do autuado, nessas circunstâncias, impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, o que não é admissível.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0050/17-1**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$605.513,99**, 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, 20 de junho de 2018.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA