

A. I. Nº - 206891.0053/17-0
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS
AUTUANTES - PAULO CESAR DA SILVA BRITO, MARCOS ANTONIO SILVA CARNEIRO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 10.10.2018

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0149-02/18

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

RELATÓRIO

Lavrado em 23/11/2017, o Auto de Infração exige ICMS no valor de R\$80.755,74, acusando o cometimento da seguinte infração:

Infração 01 - 01.02.23 – 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 protocolos. Valor: R\$80.755,74. Período: Março e Abril 2013. Enquadramento legal: Art. 309, § 7º, do RICMS-BA/2012. Multa: Art. 42, VII, “a”, da Lei 7.014/96.

Consta da descrição: “ARBITRAMENTO DA BC COM BASE NO CTN E NA LEI DO ICMS. AUDITORIA APENAS PARA O EXERCÍCIO DE 2013. BASE DE CÁLCULO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO QUE FOI TÃO-SOMENTE PRODUZIDO PELA AUTUADA, SUPERIOR AO ESTATÍDO NO ART. 13, § 4º, INCISO II, DA LC 87/96.

ARBITRAMENTO UTILIZADO COMO MÉTODO OU CRITÉRIO PARA CALCULAR O IMPOSTO DEVIDO, EM FUNÇÃO OMISSÃO DE ENTREGA PELO CONTRIBUINTE DOS ARQUIVOS MAGNÉTICOS COM O DETALHAMENTO DO CUSTO DE FABRICAÇÃO OU DO CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA, MESMO APÓS REALIZADAS VÁRIAS INTIMAÇÕES”.

O contribuinte impugna o lançamento às fls. 73-99. Descreve a infração e diz que a Fiscalização solicitou uma série de informações sobre a composição do custo de produção dos diluentes para combustíveis e depois de a contribuinte supostamente não as prestar, decidiu arbitrar a base de cálculo nas transferências interestaduais, a partir de dados da entrada mais recente, do DIRPJ e

supostamente segundo critérios do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96.

Diz que a Infração nº 01 trata de crédito de ICMS sobre entradas de transferências interestaduais de diluente para combustível entre estabelecimentos PETROBRÁS no exercício de 2013 e 2014 (sic), 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.

Explica que em sua atividade empresarial a PETROBRÁS, por intermédio da Refinaria Landulpho Alves de Mataripe – RLAM recebe diluente para combustível de estabelecimentos de sua propriedade localizados em outros Estados da federação e que, no caso em discussão, a mercadoria foi procedente de estabelecimento situado em São Luiz, MA.

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, faz-se necessária a identificação do custo fiscal para fins de formação da base imponível do ICMS bem como a quantificação dos débitos/créditos desta exação e, por conseguinte, o lançamento da Infração nº 01 foi realizado porque a Fiscalização discordou da maneira pela qual a Contribuinte formou o custo fiscal da mercadoria, por entender 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, afirma, a correta compreensão da matéria carece de uma análise da produção de derivados de petróleo que, por sua vez, deve ser realizada sem desconsiderar que esse processo produtivo se desenvolve por desagregação da matéria-prima principal.

Acentua que antes de entrar no mérito da questão, tratará razões preliminares para a nulidade da autuação, isso no item “4” da Impugnação, intitulado “Aplicação da legislação tributária. Arts. 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Impossibilidade de o Estado da Bahia glosar crédito apurado segundo a legislação do Estado de origem. Potencial conflito federativo. Nulidade da autuação por violação ao art. 167 do RPAF.

Neste quesito diz que a Impugnante 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 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Os reproduzindo, lembra que nos termos dos arts. 101 e 102 do CTN, a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em regra tem vigência apenas no território de cada um deles, nos termos da competência normativa que lhes confere a Constituição, de modo que a extraterritorialidade é admitida apenas em situações excepcionais.

Aduz 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, que também reproduz.

Nessa esteira, concluiu que a legislação do Estado de origem é aplicável na apuração do custo de produção da mercadoria, seja por lá ocorrer à 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, consequentemente, na apuração do custo de produção do diluente para combustível no Estado de origem, valeu-se do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 e, ainda, da legislação do Estado de origem, com base na qual a sua metodologia foi homologada, não sendo dado ao Estado de destino desconsiderá-la.

Assevera que não pode o Estado de destino divergir do alcance que o Estado de origem atribui aos elementos do custo de produção das mercadorias nas transferências interestaduais de produtos industrializados, tampouco desconsiderá-la, sob pena de ofensa aos arts. 1º, *caput*, 18, *caput*, e 25, §º 1º todos da Constituição Federal, da qual reproduz os artigos 1º, 18 e 25, § 1º.

Aduz 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, que transcreve.

Ressalta que se deve na espécie, aplicar a jurisprudência do STJ, que amparada em precedentes do STF, a partir dos quais houve reconhecimento de repercussão geral em matéria análoga a presente no RE nº 628.075 RS, decidiu a impossibilidade de se punir o contribuinte pelo respeito à legislação do Estado de origem, reproduzindo arestos.

Reitera a impossibilidade de a Fiscalização desconsiderar a legislação do Estado de origem apontando art. 167 do RPAF, que afirma “não se incluem na competência dos órgãos julgadores: I - a declaração de constitucionalidade”.

Entende ser nulo o AI, na medida em que, ao afastar a legislação de regência da matéria – a legislação do Estado de origem – acabou por exorbitar a própria competência e declarar, por via reflexa, a inconstitucionalidade dela, na linha da Súmula Vinculante nº 10 do STF.

No ponto “5. A metodologia de apuração do custo no processo de refino. Insubsistência da Infração nº 01. Existência de laudo pericial judicial sobre a matéria. Nova regulamentação da Escrituração Fiscal Digital – Ato COTEPE nº 48/2017”, diz que o petróleo, em seu estado natural, não pode ser aproveitado de forma prática para diversos 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 diluente para combustível.

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.

No caso em debate, o produto autuado é o diluente para combustível, derivado de petróleo não-energético produzido pela PETROBRÁS e consta no Anuário Estatístico Brasileiro do Petróleo, Gás Natural e Biocombustível de 2016, na forma que descreve.

Tal como todo os demais derivados do petróleo, diz que diluente para combustível é necessariamente gerado no processo de industrialização do petróleo, que acaba por disponibilizar uma cesta de produtos de diferentes valores agregados, como, para citar outros exemplos, a parafina, GLP, produtos asfálticos, querosene, solventes, óleos combustíveis, óleos lubrificantes, óleo diesel e combustível para aviação.

Ou seja, para a produção de diluente, 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).

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 Petrobras 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.

Pontua que a Petrobras utiliza o custeio por absorção, e por isso contempla todos os gastos do processo produtivo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio, dizendo tratar-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 reproduziu informando que, ao dispor sobre o imposto de renda, não admite o uso de outro.

Assegura que nos registros contábeis da Contribuinte, 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, ou seja o custo da mercadoria produzida, é calculado apenas pelas contas 41 a 44, conforme indica:

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

Ensina 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; as classes utilizadas para apropriação dos custos de produção das Refinarias (processo de refino) e as respectivas utilização 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*)

Acrescenta que na formação do custo fiscal do refino a PETROBRAS 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).

Explica que a Impugnante, a partir do custeio por absorção, 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). Em seguida demonstra através de ilustração simplificada como se processa a alocação de custos da produção a partir do fluxo em uma refinaria padrão.

Diz que a produção de diluente para combustível é integrada a outros derivados do petróleo que são necessariamente gerados, não sendo possível isolar 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.

Afirma 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.

Afirma que, nada obstante, como o custo de produção (de natureza contábil) é diverso daquele previsto pelo art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 – aqui denominado de custo fiscal (de natureza jurídica) – o contribuinte 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”.

Explica que para isso, a Contribuinte 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.

Portanto, 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.

Ressalta que, no caso concreto, o custeio por absorção utilizado pela Contribuinte 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.

Salienta que a impossibilidade fática de se utilizar qualquer critério diverso é resultado da natureza do processo produtivo de refino, que se constitui na produção por desagregação do petróleo, no qual são gerados compulsoriamente constituintes intermediários que são posteriormente misturados, processados e tratados para a especificação de derivados.

Aduz ser faticamente inviável a pretensão da Fiscalização de impedir que o diluente para combustível participe com a parte dos custos conjuntos na indústria do petróleo. Afirma 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. Em razão disso, a visão integrada ameniza essa situação, distribuindo melhor os custos totais de produção por cada coeficiente de equivalência.

Observou que a metodologia empregada pela Contribuinte seguiu estritamente as regras fiscais e contábeis para a apuração de custos prevista no Pronunciamento Técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - que reproduz em parte -, cujo item 14 trata dos custos de produção conjunta.

Menciona e reproduz o opinativo exarado pelo perito em perícia judicial realizada nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, no qual são partes a Contribuinte Defendente e o Estado da Bahia e se discute o Auto de Infração nº 279469.0005/12-5, cuja controvérsia é idêntica à do presente caso, apesar de se tratar de outra mercadoria derivada de petróleo (a nafta petroquímica), dizendo que o mesmo teria afirmado que:

"Baseado na metodologia aplicada na condução dos trabalhos periciais, no conhecimento adquirido do processo produtivo da Embargante, nos Exames Específicos Efetuados, das Respostas aos quesitos formulados (Embargante / Embargado), constato que:

a) os custos de produção da NAFTA PETROQUÍMICA, produzida pela Embargante em outra unidade da Federação e transferida para estabelecimento próprio no Estado da Bahia são apropriados pelo método de custeio por absorção que é razoável para o segmento;

b) o método de custeio adotado utiliza bases uniformes e consistentes;

c) os custos são registrados em sistema integrado de dados (o que nos permite projetar idênticas conclusões para os meses não testados do exercício de 2007);

d) o coeficiente fiscal mensal adotado pela Embargante é adequado para excluir os efeitos da LC 87/96 do custo de produção;

e) na composição do custo de produção da NAFTA PETROQUÍMICA, somente os itens, matéria prima (petróleo) e pessoal representam aproximadamente 95% (noventa e cinco por cento), portanto superior ao apurado pela técnica de arbitramento adotada pelo Embargado de 58,26%;

f) os demais itens de custos (materiais, e serviços de terceiros) são registrados de forma consistente, porém imateriais para exames e testes adicionais;

g) a DIPJ e especialmente a ficha 4A - Estoques; não são instrumentos adequados para suportar uma ação de arbitramento dos custos de produção da Embargante;

h) os estoques movimentados são devidamente registrados nos livros fiscais; e

i) o valor do ICMS mensal apurado é devidamente recolhido aos cofres públicos do Estado da Bahia.

Do exposto, em resposta ao ‘cerne da questão’, concluo: A NAFTA PETROQUÍMICA produzida pela embargante em outra, unidade da Federação e transferida para estabelecimento próprio localizado no Estado da Bahia, atende aos comandos normativos do art. 13, §4º, II, da LC 89/96, respeitando as convenções contábeis da relevância e materialidade”

Assevera que a nova regulamentação para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD trazida pelo Ato COTEPE/ICMS nº 48 de 24/8/2017, ao regulamentar o preenchimento da EFD, expediu um Guia Prático, de observância obrigatória pelos Contribuintes, encontrando-se na versão 2.0.21, de acordo com o parágrafo único do art. 1º do Ato COTEPE 09/08, redação dada pelo Ato COTEPE 48/2017.

Nesse contexto, no tocante ao BLOCO 0, conforme texto reproduzido, 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.

Assim, afirma que da leitura do Guia Prático, não pode haver dúvidas de que a atividade de refino da PETROBRÁS, tais como aquelas relacionadas à produção de diluente para combustível, tem outra natureza, om previsão em outro código no BLOCO K.

Diz que, 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”).

Consecutariamente, registra, considerando que a PETROBRÁS não registra as atividades de refino nos códigos “K230/235” ou “K250/235”, mas sim naqueles numerados como K290, K291 e K292 (“produção conjunta”) em razão da natureza de desagregação do seu processo produtivo, não havendo 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.

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

Diz que o CONFAZ reconhecendo que os contribuintes cuja atividade seja de produção conjunta não estão obrigados a escriturar especificamente o volume de cada unidade de mercadoria produzida, revela-se contraditório o menosprezo do Fisco Estadual, vinculado ao próprio CONFAZ, pela metodologia usada pela PETROBRÁS no cálculo do custo da mercadoria produzida.

Entende como 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.

Remata dizendo que não haver fundamento que sustente a subsistência da Infração nº 01, seja em razão de não haver qualquer erro na metodologia de apuração dos custos utilizada pela Contribuinte, 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.

Quanto ao arbitramento da base de cálculo empreendido pelos Autuantes com base na Lei Estadual nº 7.014/1996 e o equívoco na definição da BC pelo valor da entrada do diluente para

combustível (item 6 da Impugnação), diz que é no mínimo incorreto afirmar que a PETROBRÁS deixou de atender as intimações, pois como diz ser possível se extrair do próprio índice do PAF, há um item próprio (o de nº 7) que alberga as respostas da Impugnante, inclusive o demonstrativo de custos da nafta petroquímica (REPLAN) referente ao exercício de 2013 e as DIPJ's solicitadas pela SEFAZ-BA. Os reproduzindo, entende que houve atendimento às disposições do art. 148-A do RICMS/97 e do art. 263 do RICMS/BA, de 2012.

Afirma que, desse modo, a Contribuinte 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 sem amparo fático e jurídico e que, também, é equivocado o uso do valor correspondente à entrada mais recente como BC, uma vez que a norma que traz tal regramento (art. 13, § 4º, da LC 87/96) se restringe às atividades mercantis (notadamente, atividade de revenda), ao passo que para as atividades industriais, tais como as de refino de petróleo desempenhadas pela PETROBRÁS, aplica-se o art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, que corresponde precisamente ao custo da mercadoria produzida.

Quanto ao item 7. “Impossibilidade de utilização dos dados da DIPJ. Critérios de arbitramento”, reproduzindo excerto doutrinário, discorda da utilização dos dados da DIPJ como critérios de arbitramento, pois, ainda que isso fosse possível, ao utilizar tal critério, sujeito ativo deve aproximar, na maior medida possível, o valor por meio dele encontrado à verdade material.

Citado por Leandro Pausen, frisa que segundo Seixas Filho, leciona que “*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*”.

Por isso, afirma, 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 refinaria, volume de produção, idade ou tempo de vida útil da refinaria e cesta de produtos.

Diz 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.

Destaca que o critério de arbitramento destoa do princípio da verdade material e que por isso viola o art. 148 do CTN, como diz ter sido afirmado na Perícia Judicial já citada, e que foi pontuado que o arbitramento com base na DIPJ não seria consistente, conforme parte que reproduz da ditada perícia.

Por fim, nesse item, afirma que a sequência de equívocos cometidos pela Fiscalização não se exaure no arbitramento da BC sem os pressupostos legais e/ou no uso de legislação diversa da devida, pois as inconsistências desrespeitam os próprios critérios estabelecidos pela Bahia para a estimativa da BC de produtos industrializados.

Aduz que, ainda que fosse o caso, conforme o reproduz, o cálculo deveria atender ao art. 22 da Lei 7.014/96, que trata da hipótese “em se tratando de estabelecimento industrial”, como ocorre na espécie.

Ao final concluiu que o lançamento fiscal da Infração nº 01 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 da Lei Estadual nº 7.014/1996)*”.

No item “8” discorre sobre a existência de laudo pericial judicial. Entende que os fatos e fundamentos apresentados na defesa esclarecem que os levantamentos elaborados pela

Fiscalização são incapazes de subsidiar a infração, pois inúmeras inconsistências foram comprovadas tanto nos demonstrativos quanto nos fundamentos legais da imputação.

Defende a necessária produção de prova pericial, tendo em vista 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 examinadas inúmeras questões em aberto. Diante disso, diz ser 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, no qual se discute judicialmente com o Estado da Bahia infração idêntica à do presente lançamento, produziu-se uma perícia que esclareceu todos os pontos controvertidos sobre a matéria.

Evoca 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”.

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

Afirma que caso não seja deferida a perícia suscitada, como alternativa requer a prova técnica (RPAF, arts. 123, §3º, 145, *caput*, e 150, II), e indica, desde já, os quesitos que devem ser respondidos, como exige a legislação (*idem*, art. 145):

1. *“Quais foram os critérios utilizados pela Autuada para cálculo do custo fiscal de aquisição da mercadoria nafta petroquímica que constam na autuação fiscal?”*
2. *“A metodologia de composição e distribuição de custos utilizada condiz com as normas fiscais e societárias, e com o Pronunciamento Técnico nº 16 do CPC?”*
3. *“Qual a única forma de custeio aceito pela legislação Brasileira?”*
4. *“A Petrobras estaria infligindo alguma norma legal utilizando o custeio por absorção para valorar os seus produtos?”*
5. *“Sendo o custeio absorção o único sistema aceito pela legislação brasileira, poderá a fiscalização exigir outra forma de custeio?”*
6. *“As premissas do custeio de absorção são valorar os produtos com a totalidade dos elementos de custos (mão-de-obra, materiais e gastos gerais de fabricação), tanto os custos diretos, indiretos, fixos, variáveis e semi-variáveis, utilizados no processo de produção?”*
7. *“O auto de infração impugnado levou em conta o custo fiscal de aquisição apenas de nafta petroquímica ou considerou todos os produtos recebidos pelo Estabelecimento autuado?”*
8. *“Qual foi a ordem de grandeza para quantificar o o diluente para combustível que foi levada em conta na autuação?”*
9. *“Qual seria a forma correta de apuração do custo fiscal do diluente para combustível?”*
10. *“A exigência de planilha de custos de produção de cada mercadoria, tal como exigido pelo art. 263 do RICMS, de 2012 é congruente com a nova regulamentação da Escrituração Fiscal Digital – Ato COTEPE nº 48/2017, em razão do qual a Petrobras efetua seus registro de consumo de insumos em produção conjunta?”*
11. *“O arbitramento realizado na Infração nº 01 foi realizado de acordo com o art. 22 da Lei Estadual nº 7014/96? Qual seria o valor estimado com a aplicação da legislação de São Paulo (SP)?”*
12. *“Há produtos que, para ficarem totalmente comerciais, devem passar por outros processos na mesma cadeia do refino?”*

Por fim, no item “9. Pedidos”, requer ao final a intimação da Fiscalização para apresentar informações fiscais (RPAF, arts. 126 e 127), oportunizando-se a Contribuinte manifestar-se acerca delas, se for o caso (*idem*, art. 127, §7º), a fim de resguardar o contraditório, e ainda, requer:

9.2) 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;

9.3) No julgamento, requer que a presente autuação seja anulada, pelo acolhimento da prejudicial de nulidade pelo vício de competência, visto que a autuação desconsidera, de modo oblíqua e ilícita, a legislação do Estado de Origem (Maranhão);

9.4) Finalmente, requer que a presente impugnação seja acolhida, para **julgar improcedente a Infração nº 01**, pois, entre outras circunstâncias: 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 autorizam-na, 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 da Lei Estadual nº 7.014/1996)."

Os Autuantes prestam informação fiscal às fls. 107-134. Em suas considerações iniciais apresentam um memorial descritivo noticiando a intimação solicitando apresentação do custo de produção na mesma formatação em que entrega a DIPJ – FICHA O4A – CUSTOS DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA referente a produção de DILUENTES PARA COMBUSTÍVEL que foi transferida para a filial localizada na Bahia.

Falam que em 24/07/2017, a Petrobrás apresentou sua primeira resposta através da Carta CONTRIBUINTES/RET/NNE/CO-III 0623/2017, da qual destaca o seguinte texto:

"Em relação as 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 (...)"

Dizem que passados mais de 30 dias fizeram nova intimação (fls. 32-33), salientando a obrigação da apresentação do custo da mercadoria produzida independentemente de quem tenha feito a transferência, no caso, via Terminal Marítimo, sendo que, desta vez, a Petrobrás fez três pedidos de prorrogação (fls. 18/20).

Decorridos cerca de quatro meses, receberam Carta da Petrobrás reafirmando intenção de não apresentar o custo da mercadoria produzida, pois repetiu o destaque anterior acrescentando o seguinte: "Em atendimento, foram identificadas as notas fiscais de entradas mais recente no Terminal Marítimo Maranhão que deram origem à transferência ao Estado da Bahia, anexo II".

Ainda assim, até 22/11/2017, sem êxito, tentaram o adimplemento das intimações em vários contatos telefônicos.

Afirmam que apesar da negativa do contribuinte, constataram que a mercadoria objeto da autuação foi fabricada pela Petrobrás, isso sendo verdade, até porque ela detém o monopólio da produção.

Informam terem alertado que mesmo sendo transferência realizada por intermediação de filial (Terminal Marítimo Maranhão), com NF para a BA, o STJ e a PGE-BA se pronunciaram no sentido de que o estabelecimento filial da fábrica (Terminal Marítimo) é 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, II, da LC 87/96.

Assim, buscam demonstrar que a Impugnante deliberadamente não atendeu as referidas intimações, e que por isso a constituição do crédito foi realizada com o emprego do procedimento de arbitramento.

Afirmam que o objetivo da informação fiscal deveria ser o de procurar identificar e quantificar a BC do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais em outros Estados para melhor compreensão dos lindes da controvérsia administrativa, isto se a autuada houvesse entregue a planilha de custo da mercadoria produzida com a abertura do custeamento que realiza com base no método do custeio por absorção.

Em continuação, os Autuantes, conjecturando sobre a situação hipotética considerando a

eventualidade de que a Autuada tivesse atendido às INTIMAÇÕES efetivadas, e apresentado as planilhas de custo de produção com o detalhamento previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96, concluem que, neste caso a questão de fundo a ser debatida consistiria em discutir a licitude a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, em detrimento das demais unidades da federação. Ou ainda, se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo.

Superado os esclarecimentos iniciais, passaram a discorrer sobre a gênese do ICMS desde a previsão da Carta Magna, passando pela Lei Complementar 87/96 e o conceito de tributo previsto no Código tributário Nacional, para concluir que a Constituição Federal delegou a Lei Complementar a tarefa de estabelecer a base de cálculo do ICMS e esta especificou que a transferência de mercadorias da indústria para estabelecimento da mesma empresa, situada em outra unidade da federação, estaria submetida à regra prevista no inciso II do §4º do art. 13 da LC 87/96, dispositivo que, em seus entendimentos, deveria ter interpretação literal, o qual determina que tais transferências devessem corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Ultrapassada a análise da legislação federal, passam a discorrer sobre a sua repercussão na legislação do Estado da Bahia, e informam que tanto a Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto o Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) trazem essa mesma definição da legislação federal sobre o tema, pois repetem literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/96.

Asseveram em seguida, que é aconselhável às empresas que praticam operações interestaduais com mercadorias a não olvidarem da exata compreensão do quanto previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96, evitando assim, destacar ICMS a mais quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais e recolher indevidamente aos cofres do Estado de origem, pois, a despeito de que no conjunto das operações entre os mesmos titulares, o contribuinte sempre paga o mesmo valor de imposto, descuidando-se do quanto explicado acima, resultará em pagamento a menor na operação subsequente, de competência do estado de destino.

Explicam que para elucidação da questão posta em discussão neste processo, lembram que a referida LC 87/96 faz menção ao CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA, e entendem que isto significa que se deve procurar identificar o CUSTO de cada uma das MERCADORIAS PRODUZIDAS pela Empresa.

Entendem também que encontrado esse custo, deve-se atender ao comando seguinte que é o somatório de alguns dos elementos desse custo, (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), devendo-se eliminar, portanto, os demais itens de custos para se determinar a base de cálculo das operações de transferência interestadual.

Asseveram, no entanto, que a PETROBRÁS não fez a apresentação dos respectivos valores da planilha mensal de custo da mercadoria produzida, que diz realizar pelo método do custeio por absorção, com o devido detalhamento dos seus elementos analíticos de custo, de modo a permitir a aferição dos itens taxativamente descritos na LC do ICMS.

Os Autuantes remetem a informação fiscal ao corpo do auto de Infração em tela onde indicam constar orientações pertinentes ao quanto discutido nesta contenda, começando pelo esclarecimento de que o lançamento fiscal em lide teve amparo nas decisões do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), que, no caso deste AI, diz respeito à verificação da BC (*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, c/c o previsto no art. 22-B da Lei 7.014/96, deste Estado.

Assim, diante da omissão da empresa quanto ao atendimento das intimações, como detalha no corpo do AI, adotou-se o procedimento de arbitramento previsto no CTN.

Verifica-se ainda no corpo do Auto de Infração que a acusação fiscal pautou-se na Lei, em seu art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96; no art. 17, § 7º, II da Lei nº 7.014/96, de forma que entendem os Autuantes que foi legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado teria direito. Explicam que, em função das normas em que se fundamentaram "os gastos, POR EXEMPLO, com 'depreciação', 'manutenção', 'material limpeza' e 'energia elétrica' devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal."

Destacam ainda: 1 - decisão do STJ validando o arbitramento com base nas regras do CTN, onde considera este dispositivo auto aplicável (recurso especial nº 1.109.298 - rs 2008/0279009-9). 2 - os Artigos 22 e 22-B da Lei do ICMS N.º 7.017/96, os quais, entendem os autuantes, autorizam o arbitramento da base de cálculo na forma perpetrada; 3 - transcrição de correspondência eletrônica em que obtiveram da DIRETORIA DE TRIBUTAÇÃO (DITRI) opinativo favorável a adoção do procedimento relativo ao arbitramento da base de cálculo perante a fatos geradores anteriores à sua instituição legal. 4 - decisões do CONSEF relativos a mesma matéria, envolvendo a própria autuada, e que foram julgados procedentes: PROCESSOS - A. I.s Nºs - 2068910025/15-0, 206891.0038/14-7; A. I. Nº 279469.0005/12-5 - ACÓRDÃOS JJF Nº 0100-02/16 e JJF Nº 0080-05/16 e CJF Nº 0417-11/13.

Em seguida resumem às alegações defensivas, como segue:

"III – DA IMPUGNAÇÃO DA AUTUADA

Assim podemos resumir os argumentos da Impugnante. Após cada tópico, faremos as nossas considerações, quando da própria Informação dos Autuantes.

i – Não houve preliminar de nulidade do auto de infração.

ii – IMPOSSIBILIDADE DE O ESTADO DA BAHIA GOSAR CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO SEGUNDO LEGISLAÇÃO DO ESTADO DE ORIGEM

iii – Afirma que a metodologia de apuração do custo do processo de refino adotada pela Autuada esta correta

iv – AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTOS PARA O ARBITRAMENTO

v – Impossibilidade de utilização dos dados da E.C.F.. Critérios de arbitramento.

vi – EXISTÊNCIA DE LAUDO PERICIAL. ESCLARECIMENTO DE TODOS OS TÓPICOS CONTROVERTIDOS SOBRE O TEMA.

Dando início a informação fiscal propriamente dita, frisam que não foram alegadas preliminares e nem foram contestados os cálculos constantes da auditoria e quanto ao mérito:

1. Tratando “SOBRE A ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE O ESTADO DA BAHIA GOSAR CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO SEGUNDO LEGISLAÇÃO DO ESTADO DE ORIGEM”, dizem que carece de total fundamento essa assertiva, haja vista que o Fisco da Bahia utilizou taxativamente o que está preconizado no art. 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

2. Sobre o questionamento da metodologia de apuração do custo no processo de refino, considerando que a Impugnante diz que utiliza o método do custeio por absorção, dizendo tratar-se da parte mais importante do caso, pois descreverá como se verifica a produção da mercadoria objeto da autuação, ou seja, o somatório de MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA e ACONDICIONAMENTO, ESPECIFICAMENTE PARA A PRODUÇÃO DE “DILUENTES PARA COMBUSTÍVEL”.

Antes de adentrar no assunto, reproduz as ponderações da Impugnante e explanam sobre o método do custeio/rateio por absorção (Item 2.2.1.1. da Informação Fiscal).

Dizem que a Petrobrás critica a metodologia empregada pelos autuantes, mas aceita a norma da Receita Federal que impõe o emprego do método do rateio por absorção, apesar deste ser também uma espécie de arbitramento, conforme excerto doutrinário que reproduzem.

Afirmam que 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, impondo que 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, não comportando nenhum outro custo, tais como: depreciação, manutenção, arrendamento, energia, combustíveis, royalties.

Frisam que a legislação do Imposto de Renda também estabelece limitação na utilização desse método visando efeito tributário, no caso, determinando que uma parte do custeamento por absorção deve ser expurgado.

Rematam que a 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 diz 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.

3 - Discorrem sobre a demonstração da possibilidade de se identificar a correta BASE DE CÁLCULO, caso a Autuada tivesse entregue 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. E após resumirem e reproduzirem algumas das articulações formuladas pela Defendente, observam que em nenhum momento foi apresentado ao Fisco com o detalhamento acima apontado, 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)" em relação ao custo de produção do .

Observam também, destacando como “MUITO IMPORTANTE”, que o custo de produção do DILUENTE PARA COMBUSTÍVEL, nunca foi informado pela Impugnante com o nível de detalhamento apresentado pela defesa.

Dizendo buscar trazer alguns esclarecimentos adicionais, para uma melhor compreensão do trabalho realizado, para o caso de em algum momento, a Impugnante resolver, eventualmente, trazer aos autos a abertura dos valores mensais das contas de custo de produção pelo método do custeio por absorção para a produção de DILUENTES PARA COMBUSTÍVEL, do exercício 2013, contendo as contas de custo de produção arroladas na peça de impugnação (fl. 83).

Tratam do modo como melhor se interpretar o disposto no art. 13, §4, II da Lei Complementar (LC) 87/96, utilizando como parâmetro os dispositivos dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, combinado com o que está disciplinado nas normas do DIREITO PRIVADO EMPRESARIAL, ou da Ciência Contábil, trazendo excertos de doutrina jurídica e contábil.

E explicam que o instituto de direito privado (no caso, Direito Empresarial/Contabilidade) 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”.

Do raciocínio acima inferem que “*se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante Lei Complementar, ressalte-se, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado Empresarial (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.*”

Rematam dizendo que é “exatamente isso que leciona os citados doutrinadores: a identidade do instituto, no

direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso.”

Afirmam que diante destas considerações positivadas, é evidente ser ilegal a 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.

Concluem que se a LC não o fez, resta como única opção se buscar esse conceito em norma do DIREITO PRIVADO que tratou dessa matéria. No caso, no DIREITO EMPRESARIAL (contabilidade de custos – custo da mercadoria produzida).

Trazendo à baila o que dispõe o art. 110 do CTN e o caminho que percorreu o escólio dos preclaros juristas Sacha Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Balleiro, destacam suas doutrinas através de excertos e citações.

“Segundo Coelho (1999), o artigo 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional possa alterar conceitos e institutos de direito privado (Direito Empresarial/Contabilidade), com o fito de expandir a sua competência tributária prevista no Texto Constitucional. O objetivo é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação.

Continua Coelho (ibidem., p. 576): Isto posto, só para exemplificar: mercadoria, salário, bem imóvel, contrato de seguro, quando usados para articular fatos geradores (e adiciona, Base de cálculo) dos impostos, não podem ser desarrazoadamente alterados pelo legislador infraconstitucional, federal, distrital, estadual ou municipal, com o fito de tributar (ou alargar a Base tributável) realidades não previstas ou já atribuídas a outra ordem de governo.

Nesta mesma toada, Luciano Amaro (Op. cit., p. 215/216), afirma que o art. 110 do CTN é preceito dirigido ao legislador e não ao intérprete jurídico. É matéria tipicamente de definição de competência tributária. Explicita que o legislador não pode expandir o campo de competência tributária que lhe foi atribuído, mediante o artifício de ampliar a definição, o conteúdo ou o alcance de institutos de direito privado (no caso, do DIREITO EMPRESARIAL – contabilidade de custos).

Na visão de Machado (1998), se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para exigir o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial (DIREITO EMPRESARIAL), não podendo o legislador modificá-lo, sob pena de admitir-se a alteração da Constituição via lei ordinária.

Por fim, no dizer de Baleeiro (1999), combinado com o art. 109, o art. 110 (do CTN) faz prevalecer o império do Direito privado – civil ou comercial/EMPRESARIAL – quanto ao conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, sem prejuízo de o Direito Tributário modificar-lhes os efeitos fiscais. Por ex., a solidariedade, a compensação, a remissão etc. podem ter efeitos tributários diversos. A quitação fiscal, por ex., é dada sob a ressalva implícita de revisão do crédito fiscal (cf. CTN, art. 158).

Adiciona Baleeiro (idem., p. 691): Pois bem, o art. 110 é uma limitação à discricionariedade do legislador tributário. Diz que o conceito, forma ou instituto utilizado pela Constituição carrega em si a predicação, a conotação completa que lhe é dotada no Direito Privado. Fica o legislador tributário, que já recebeu a competência, definida segundo aquele conceito, forma ou instituto privado, proibido de expandi-lo por meio da atribuição de novo sentido ou predicação ao objeto delimitado pela Constituição. (g.n.)

Asseveram, adotando a linha das doutrinas acima, que seria natural e lógico, em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado (no caso, no DIREITO EMPRESARIAL – contabilidade de custos), 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-las. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado (Direito EMPRESARIAL – contabilidade de custos).

Diante do relatado acima, passam a perquirir o que o DIREITO EMPRESARIAL (contabilidade de custos) entende por MATÉRIA PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO DE OBRA e ACONDICIONAMENTO, trazendo mais doutrina contábil e jurídica, como também excerto da resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo.

Dizendo com o objetivo de contextualizar de modo mais adequado a questão sob exame e para uma melhor visualização dos elementos de custo de produção de uma empresa industrial, recorrem ao magistério do ilustre mestre Leone (2006), onde pode ser verificada a classificação dos diversos elementos de custos, com o subsequente agrupamento dos mesmos, cujos excertos, pela clarividência, merecem reprodução:

E resolvem 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).

Afirmam que estes seriam os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formariam a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes dos custos de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da Lei Complementar 87/96. Dizendo no mesmo sentido, reproduzem a súmula de nº 12 do Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil e doutrina de Creso Cotrim que afirma com relação a inclusão da energia elétrica na composição da base de cálculo do ICMS, que só será possível se houver alteração na legislação vigente.

Enfatizam que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam 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” (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).

Acrescentam que 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:

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

Inferem, que os “materiais de produção principais” são as “matérias-primas” e os “materiais de produção não-principais” são os próprios “materiais secundários”. Ambos, matéria-prima e material secundário, são materiais diretos. Fazem parte, diretamente, do processo produtivo e se incorporam na mercadoria produzida e que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, segundo a clássica e a atual lição do DIREITO EMPRESARIAL (Ciência Contábil/CONTABILIDADE DE CUSTOS), não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96.

Interpretam teologicamente a LC 87/96 dizendo que a vontade do Parlamento, ao aprovar esse regramento, foi no sentido de limitar ou 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.

Sobre a alegação da Impugnante acerca da impossibilidade de utilização dos dados da E.C.F. 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.

Esclarecem 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 (E.C.F.) e

especificamente do “REGISTRO L210” (CUSTO DOS PRODUTOS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA), é uma consolidação dos CUSTOS DE PRODUÇÃO DOS VÁRIOS PRODUTOS FABRICADOS pela Impugnante, contabilizados pelo método de RATEIO POR ABSORÇÃO (espécie também de ARBITRAMENTO).

E por isso, para fazer a consolidação dos custos dos produtos fabricados, é necessário 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.

E depreendem que sendo essa premissa válida, para se fazer a consolidação dos diversos custos dos produtos de produção própria no mencionada “FICHA 04A” da Declaração de Informações Econômico Fiscais (DIPJ), é imprescindível que se tenha uma espécie de “FICHA 04a” para cada um dos produtos fabricados, que foi exatamente essa a INTIMAÇÃO feita pelos Autuantes que não foi adimplida pela Autuada.

Tratando do art. 148 do Código Tributário Nacional (CTN) sobre a possibilidade do emprego do ARBITRAMENTO explicam que como a PETROBRÁS se OMITIU (via declaração ou mediante esclarecimentos prestados, quando das respostas às inúmeras INTIMAÇÕES (vide fls. indicadas no índice deste P.A.F.), da 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 PETROBRÁS é suficiente, segundo as normas do CTN, para tal mister e que o ARBITRAMENTO está prescrito na Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, e posteriores alterações, que reproduzem e explicam o procedimento fiscal realizado.

Asseveram que o arbitramento tem amparo em decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) validando esta possibilidade, conforme decisão no Recurso Especial nº 1.109.298 – RS(2008/0279009-9), tendo como Relator o Min. Carlos Meira, que reproduzem.

Nesse contexto, dizem haver demonstrado que a PETROBRÁS já faz a declaração (E.C.F.) 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" - CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA da E.C.F. Ainda, identifica no citado "REGISTRO L210" 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 (LEI NACIONAL).

Salientam 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 (DILUENTE PARA COMBUSTÍVEL) acima mencionada. E que, como assim não procedeu, restou ao Fisco baiano a realização deste procedimento denominado ARBITRAMENTO, de modo a suprir a OMISSÃO da Petrobrás.

Sobre a previsão legal do arbitramento efetuado e a retroatividade deste procedimento administrativo e a previsão do Superior Tribunal de Justiça:

Afirmam que no próprio corpo do Auto de Infração já constam os fundamentos para a realização do arbitramento, e que para reforçar a legalidade, reproduzem excertos de vários julgamentos do STJ sobre esta matéria.

Aduzem 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 da existência de laudo pericial judicial, apontam algumas impropriedades quanto à metodologia e realização de procedimentos técnicos:

“De início, o Sr. Perito deveria, obrigatoriamente, fazer o seu trabalho na Unidade que fabricou

DILUENTE 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 (RLAN), 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 dizer que o *LAUDO PERICIAL* está eivado de vício e, portanto, sujeito a *NULIDADE*.

Apenas analisando este aspecto da perícia, todo o trabalho pericial fica amplamente prejudicado.

Ademais, 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. E pronto.

Não poderia o Perito trazer à tona as rubricas eventualmente ditas como utilizadas no cesteamento pelo método de “rateio por absorção”, já que as mesmas NÃO FORAM APRESENTADAS AO FISCO em nenhum momento! Nem mesmo no processo judicial.

O perito não tem competência para dizer que uma LEI Estadual que indicou e prescreveu o procedimento de arbitramento é inadequado para tal finalidade.

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 do *DILUENTE PARA COMBUSTÍVEL* nas Unidades de Destilação Atmosférica (UDAs), com destino imediato ao tanque de armazenamento e posterior comercialização.

O perito não fez nenhuma abordagem sobre o contido na ‘*FICHA 04A* da DIPJ, que é o equivalente ao ‘*REGISTRO L210*’ da E.C.F., 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.

A *MATÉRIA PRIMA* apontada pelo PERITO é a “*MATÉRIA PRIMA*” de *TODO O PROCESSO DE REFINO*, incluindo nesta rubrica a parte atinente a “*CONSUMO INTERMEDIÁRIOS*” (RAT; RAV; GASÓLEO etc.) que são cargas ou matérias primas para outros processos de refino na Indústria Petroquímica.

Na perícia, o Sr. Perito reporta-se ao método empregado pela Petrobrás para realizar o rateio e diz que é composto das rubricas que específica, sem trazer aos autos os valores *MENSAIS* de cada conta constante do método do rateio por absorção adotado pela Empresa.

Esqueceu o Sr. 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 INTERMEDIÁRIOS*” e outras que nada tinham a ver com o previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Ou seja, sequer o Sr. Perito notou, conforme consta da Defesa da Impugnante 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 a Impugnante 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.

Apontam ao final:

As decisões da câmara de julgamento fiscal do CONSEF envolvendo a PETROBRÁS em matéria idêntica ao que está sendo discutida neste processo, como sendo - A. I. N° 206891.0054/13-4; b) A. I. 206891.0001/14-6; c) A. I. N° 206891.0002/14-2;

O auto lavrado sobre arbitramento e quitado pela empresa: 206891.0050/13-9;

Tratando da eventual decisão sobre a DISPENSA DA PENALIDADE POR COMETIMENTO DE INFRAÇÃO – dizem 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).

Complementam 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.

E por isso entendem que 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.

Por fim, tratam dos dispositivos do CTN sobre a norma interpretativa e sobre a necessidade de obediência à legislação, aqui incluindo-se a Instrução Normativa: Artigos 100, 106, inciso I e 96 do CTN, e art. 167, inciso III do RPAF e rematam que cabe ao CONSEF também apreciar a DISPENSA DA PENALIDADE constante do dispositivo citado do CTN.

Sobre o pedido de perícia com indicação de quesitos dizem que esse ponto já foi enfrentado quando do julgamento em outro PAF contra a Impugnante contendo os mesmos quesitos, oportunidade que traduzem parte do voto do Relator no Acordão CJF 0133-11/17.

Concluem pela PROCEDÊNCIA TOTAL deste Auto de Infração.

É o relatório.

VOTO

Como acima relatado, o presente Auto de Infração conduz infração pela qual exige o valor de R\$80.755,74.

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme recibo de fls. 03, 04, e 05, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fl. 05 e CD de fl 31); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise e por restringir-se à estrita observação da legislação baiana, não há falar em nulidade por vício de competência como suscitado pelo Impugnante.

Trata-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

No que tange ao pedido de perícia, além de considerar a inadequação dos quesitos por falta de conexão com o procedimento fiscal do arbitramento da base de cálculo legalmente adotado para apuração da exação fiscal, o indefiro, com fundamento no artigo 147, II, “a”, do RPAF, tendo em vista sua desnecessidade em face de outras provas produzidas, inclusive já exauridas em outros processos de semelhante matéria em que o mesmo contribuinte figura no polo passivo.

O PAF em juízo administrativo se refere a glosa de excessos de créditos fiscais apropriados pelo

Autuado, decorrentes de recebimentos de mercadorias tributadas, por transferência, de empresa industrial, de propriedade do mesmo titular, localizada em outra unidade da federação, a qual, segundo os Autuantes, ao calcular o ICMS incidente na operação de transferência, não obteve êxito em obedecer ao regramento constante do art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96, resultando que transferiu créditos fiscais de ICMS para além do permitido pela legislação federal, os quais, segundo os Autuantes, repercutiram em prejuízo para a arrecadação do Estado da Bahia.

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

Os Autuantes no curso da auditoria fiscal, buscando aferir a perfeita aplicação da norma supra nas transferências recebidas pela empresa auditada, originadas de estabelecimento industrial sediado em outra unidade da federação de propriedade do mesmo titular, emitiram intimação para que a autuada procedesse a apresentação da planilha de custos da unidade industrial, onde poderiam aferir o perfeito cumprimento da aludida norma quanto a base de cálculo de transferência. Ocorre, entretanto, que a Autuada recusou-se a apresentar tais documentos, apesar dos Autuantes empreenderem diversas intimações, conforme se verifica dos documentos acostados ás fls. 18 a 36 dos autos.

Da análise brotada da leitura dos autos verifiquei que o lançamento foi precedido do levantamento do *quantum debeatur* a partir da aplicação do instituto do arbitramento da base de cálculo das operações de recebimento de mercadorias por transferência conforme demonstrado às fls. 05.

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

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

Relevante é o entendimento do estado de destino acerca da base de cálculo que deveria ter sido

praticada pelo estabelecimento de origem das mercadorias, trata-se de aplicação de preceito constitucional delegado à lei complementar 87/96. De forma que o direito de crédito do adquirente não se vincula tão somente ao “montante cobrado” nas operações anteriores, mas sobretudo ao valor correto cobrado, maiormente considerando as operações interestaduais, quando o demasiado valor cobrado na origem de outra UF, diminui sobremaneira o imposto a ser recolhido no estado de destino.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Não favorece a defesa a alegação de que a Contribuinte apresentou sua planilha de custos, apurados de acordo com a legislação do Estado do Maranhão, e que a Fiscalização a desconsiderou, porque pretendia que os valores fossem apurados por método diversos. Conforme pude depreender dos autos, as intimações para apresentação das planilhas de custos nunca foram atendidas porque não apresentadas de modo a servir às aferições dos autuantes.

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

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0053/17-0, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$80.755,74**, acrescido da multa de 60% prevista o art. 42, VII “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 11 de setembro de 2018

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/ RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – JULGADOR