

A. I. Nº - 206891.0009/20-1  
AUTUADA - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS  
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO; EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 07.01.2021

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0171-05/20-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR. Falta de entrega das planilhas referentes ao custo das mercadorias produzidas (Nafta Petroquímica e outros). Essa omissão conduziu os autuantes a arbitrar a base de cálculo nas transferências interestaduais, com base no que dispõe o art. 22-B, da Lei nº 7.014/96. Demonstrado que os estabelecimentos remetentes das mercadorias transferidas incluíram itens do sistema produtivo que não podem compor a base de cálculo das operações de transferência, conforme definido na Lei Complementar nº 87/96. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma sociedade empresária, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra. Estornos efetuados em conformidade com as disposições da Lei Estadual nº 14.030/18, alcançando somente as rubricas: **depreciação, manutenção e amortização**. Não acolhidas as conclusões do Laudo Pericial citados pela defesa e apresentados como prova emprestada nesta lide. Prova também examinada em sede de processo judicial e igualmente rejeitada. Afastada a preliminar de nulidade do procedimento fiscal. Indeferido o pleito empresarial de remessa dos autos para a realização de diligências ou perícias. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 31/01/2020 para exigência de ICMS no valor principal de R\$39.601.832,29, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “d” da Lei nº 7.014, e demais consectários legais (juros moratórios e correção monetária). A acusação fiscal foi formatada nos seguintes termos:

**Infração 01 - 01.02.23** - *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Como a Empresa não fez a apresentação dos custos das mercadorias produzidas em conformidade com o disposto no art. 13, § 4, inciso II, da Lei Complementar 87/96, combinado com o previsto na lei 14.030, de 12.12.2018, objeto das intimações realizadas, está perfeitamente caracterizada a omissão quanto a entrega dos elementos imprescindíveis para que os Auditores pudessem realizar o seu trabalho. Neste contexto, restou apenas a alternativa legal de aplicação do*

*procedimento do ARBITRAMENTO estatuído no art. 22-B da LEI do ICMS (Lei 7014/96 e alterações). Fatos geradores ocorridos entres os meses de janeiro e dezembro do exercício de 2015.*

A notificação do presente lançamento de ofício se deu através de intimação pessoal, com aposição da assinatura de preposto de contribuinte no Auto de Infração.

Serviram de base probatória da acusação fiscal: a) Demonstrativo do cálculo da base de cálculo apurada por arbitramento (fls. 05/06); b) Relatório Impresso do Registro L200 – Informativo da composição dos custos gerado a partir do SPED (fls. 07/12); c) Intimações para apresentação de livros e documentos e/ou prestação de informações – 2015 a 2018 (fls. 13 a 20); d) E-mails trocados entre os autuantes e a empresa; correspondências e mídias eletrônicas apresentadas pela autuada, anexadas para comprovar a não entrega dos custos, além do texto da Lei nº 14.030/18, alteradora da Lei nº 7.014/96 (fls. 21/45); e) Relação contendo as notas fiscais de transferência interestadual de NAFTA PETROQUÍMICA (fls. 46/57); f) Ordem de Serviço (fl. 58); g) Decisões do CONSEF sobre idêntica matéria (arbitramento) da base de cálculo em operações de transferências promovidas pela Petrobras (fls. 59/66).

O sujeito passivo ingressou com defesa administrativa, pela via eletrônica, registrada nos sistemas internos da SEFAZ-Ba em 24/08/20, conforme atesta o relatório juntado à fl. 121 dos autos, e protocolada, no formato papel, via SEDEX (Correios), em 30/09/2020. A petição está subscrita pelo advogado dr. Francisco Donizeti da Silva Junior, OAB-Ba nº 33.970.

Inicialmente o contribuinte destacou a tempestividade da inicial defensiva, visto que foi intimada do auto de infração em 31 de janeiro de 2020 (sexta-feira), a contagem do prazo se iniciou no primeiro dia útil seguinte, 3 de fevereiro (segunda-feira), conforme art. 22, § 1º, do mesmo Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/99). O prazo de impugnação fluiu até o 49º dia, em 22 de março, pois o Decreto nº 19.572/2020 suspendeu, a partir de 23 de março, a contagem do prazo para impugnação administrativa e dos demais prazos recursais no âmbito do processo administrativo fiscal. A suspensão do prazo foi prorrogada sucessivamente até 15 de agosto, pelos Decretos nº 19.672, 19.701, 19.729, 19.757, 19.794, 19.838 e 19.886. Assim, o prazo foi retomado por seu 50º dia em 16 de agosto, findando em seu 60º dia somente em 26 de agosto de 2020. Sustenta, portanto, que a presente impugnação, é cabível e tempestiva.

**No primeiro tópico da peça de defesa, que trata do mérito da presente exigência fiscal, o contribuinte faz considerações em torno da metodologia de apuração dos custos do processo de refino do petróleo, para sustentar que a forma de cálculo adotada pela empresa autuada está correta.**

A defendente começou afirmando que o presente lançamento tem por base a alegação de creditamento indevido de ICMS na RLAM (Bahia), oriundo de entradas por transferências interestaduais de Nafta Petroquímica (PB6NQ), advindas de diversas Unidades da Federação (Amazonas, Pernambuco e Rio e Janeiro etc), no exercício de 2015, para as quais a Companhia mensurou o custo fiscal do produto com base no rateio pelo método da margem bruta percentual do valor líquido realizado.

O lançamento da Infração nº 01 foi realizado porque a Fiscalização entendeu que o custo fiscal utilizado pela Petrobrás estaria em desacordo com o que dispõe a Lei Complementar nº 87/1996, art. 13, § 4º, inc. II, cuja base de cálculo do ICMS deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do Custo da Matéria-Prima, Material Secundário, Mão-de-Obra e Acondicionamento, e especialmente ao que determina o inciso IV do § 12 do art. 17 da Lei nº 7.014/1996-BA, que versa sobre a rubrica materiais secundários, ao dispor que devem ser excluídas desse conceito as contas de custos atinentes a depreciação, manutenção e amortização.

Conforme elementos do auto de infração, a SEFAZ/BA procedeu ao arbitramento da base de cálculo, aplicando sobre o valor da transferência praticado pela Petrobrás (base de cálculo) o percentual relativo ao somatório da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e

mão-de-obra sobre o custo total do produto informado no registro L210 da Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

Após apuração da base de cálculo arbitrada, o crédito fiscal passível de aproveitamento, sob a ótica do fisco, corresponderia ao valor obtido pela aplicação da alíquota interestadual sobre a citada base de cálculo arbitrada. O percentual de glosa aplicado pelo Fisco, foi de 23,38%, relativo às contas depreciação, amortização e manutenção, conforme tabela abaixo reproduzida:

FORMAÇÃO DO PERCENTUAL DA BASE DE CÁLCULO ARBITRADA, PREVISTA NO ART. 22-B DA LEI 7.014/96, COM BASE DADOS DA E.C.F. (REGISTRO L210) 2015* Redação dada pela Lei 14.030, 12.12.18 - Verbas excluídas da BC / CUSTO TOTAL DE PRODUTOS	
VERBAS EXCLUÍDAS DA B. C.	
MANUTENÇÃO (A)	4.034.071.835,62
AMORTIZAÇÃO (B)	11.169.751.993,32
DEPRECIAÇÃO (C)	14.386.511.452,78
OUTRAS (D)	-
SOMA(A + B + C + D) = (E)	29.590.335.281,72
CUSTO TOTAL DOS PRODUTOS (F)	126.548.369.518,33
PERCENTUAL DE ESTORNO (G) = E / F	23,38%
BASE CÁLCULO PERMITIDA= 100 - (G)	76,62%

Ao contraditar os termos dessa acusação fiscal, a Petrobrás realizou levantamento e análise dos custos praticados nas operações com o produto Nafta Petroquímica (PB6NQ), no ano de 2015, identificando que os percentuais relativos à rubrica “materiais secundários”, objeto de questionamento do fisco no presente auto de infração, são bem inferiores ao percentual identificado pela SEFAZ/BA por meio do arbitramento, tudo conforme detalhamento nos arquivos em anexo, a inicial defensiva.

A título exemplificativo apresentou a composição do custo fiscal de transferência da nafta petroquímica a partir da REDUC, que gerou o crédito fiscal utilizado em fevereiro de 2015, conforme tabela a seguir reproduzida:

Exercício/período	012.2014
	BRL M10
41 Matérias-Primas	3.900.259.828,23
42 Materiais	114.761.669,01
43 Pessoal	49.386.419,59
44 Serviços	20.902.247,45
45/46 Encargos e Impostos	6.350.478,16
48 Depreciação	55.674.553,57
49 Recuperação de Gastos	-69.357,07
63 Atividades FAFEN	
Gasto Total Produção (Contábil)	4.147.265.838,94
“Custo Fiscal”	4.085.310.164,28
>>>> Coeficiente Fiscal	0,985061

Utilizado em ----->

fevereiro-15

% Contas ‘41, 42 e 43’ em relação ao custo fiscal	99,49%
% Conta ‘44 Serviços’ em relação ao custo fiscal	0,51%
% Conta ‘44 Serviços’ em relação ao custo de produção	0,50%

A partir desses números, argumenta que o coeficiente fiscal utilizado pela Petrobrás para determinação da base de cálculo é de 98,5061%, correspondente à razão entre a soma das contas 41, 42, 43 e 44 e o total do custo de produção (custo contábil). Desse cálculo, já não fazem parte os custos da conta 48 (depreciação e amortização), questionados no auto de infração. Além disso, declarou que se toda a rubrica 44 (serviços) fosse objeto de glosa, seria mínima a participação dessa rubrica no custo fiscal, ou mesmo no custo de produção, ou seja, apenas de 0,51%.

Disse que essas mesmas circunstâncias ocorreram nos demais exercícios, conforme detalhamento no anexo à peça impugnatória. Para a defesa restou demonstrado o manifesto desacerto de se empregar o percentual de glosa aplicado pelo Fisco, que é de 23,38%, tendo em vista que esta proporção é completamente dissociada da realidade do processo de refino. Neste ponto, destacou que o Código Tributário Nacional ressalva em seu art. 148, em caso de contestação, a avaliação contraditória, administrativa ou judicial, justamente para que não sejam adotados pelo Fisco parâmetros de arbitramento dissociados da realidade.

Ainda no que se refere aos parâmetros utilizados no arbitramento argumentou que o uso de dados constantes no registro L210, da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), promove avaliação considerando a visão global dos gastos incorridos pela Empresa, deixando de apurar somente os custos relacionados ao refino. Nesse sentido, de forma a possibilitar a reanálise das operações pela SEFAZ/BA, anexou, o detalhamento dos custos do produto Nafta Petroquímica, no ano de 2015, com origem nos Estados do Amazonas, Pernambuco e Rio de Janeiro. Ressaltou que no referido anexo, toda a rubrica de “serviços” corresponde em média a menos de 2% do custo de produção.

Nessas circunstâncias, a defesa declarou que para uma correta compreensão da matéria se faz necessária uma análise da produção de derivados de petróleo em refinarias que, por sua vez, deve ser realizada sem desconsiderar que esse processo produtivo se desenvolve por desagregação da matéria-prima.

Passou a defesa a discorrer, na sequência, sobre os tópicos: A METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO CUSTO NO PROCESSO DE REFINO DE PETRÓLEO. EXISTÊNCIA DE LAUDO PERICIAL JUDICIAL SOBRE A MATÉRIA. NOVA REGULAMENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – ATO COTEPE Nº 48/2017. INSUBSISTÊNCIA DA INFRAÇÃO 01.

Destacou, de início, que o petróleo, em seu estado natural, não pode ser aproveitado de forma prática no 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 a nafta petroquímica.

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, para a produção da nafta petroquímica, 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 (Gás Liquefeito de Petróleo), produtos asfálticos, querosene, solventes, óleos combustíveis, óleos lubrificantes, óleo diesel e combustível de aviação. Ou seja, para a produção de nafta petroquímica, 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 Petrobrás optou por utilizar o 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.

Destacou, a defendente, que o § 12, inciso II, do art. 17 da Lei nº 7.014/1996, acrescido pela Lei nº 14.030/2018, estabelecem que:

*“no processo de produção conjunta de derivados de óleo e gás, os custos incorridos em todas as etapas de processamento com matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, poderão ser apropriados pelo método contábil de “custeio por absorção” e rateados conjuntamente a todos os produtos acabados e em elaboração (intermediários), com base no volume produzido e seus respectivos valores médios de realização (método do valor de mercado), considerando a distribuição de custos, realizada segundo a proporção da receita alcançada pelo conjunto de produtos produzidos, observada a indissociável participação da matéria prima original e demais custos de produção associados na composição de todos os produtos gerados.*

Frente a essas disposições normativas a defesa entende ser cabível que a Petrobrás utilize o custeio por absorção, contemplando todos os gastos do processo produtivo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio, pois 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 outra metodologia.

Mais à frente a impugnante discorreu que nos registros contábeis da Companhia, 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 – i.e., o custo da mercadoria produzida – é calculado apenas pelas contas 41 a 44, conforme indicado abaixo:

- 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

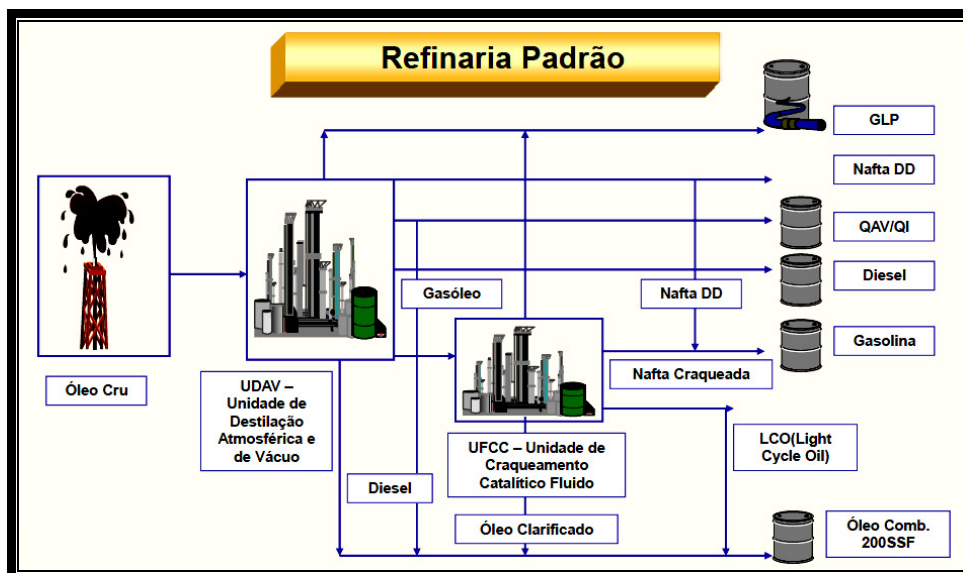
As contas “41 – Matéria-Prima”, “42 - Materiais”, “43 - Pessoal” e “44 - Serviços de Terceiros” incluem, apenas, custos condizentes com aqueles previstos com o art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96; as classes utilizadas para apropriação dos custos de produção das Refinarias (processo de refino) e as respectivas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

- 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)

Assim, na formação do custo fiscal do refino a Petrobrás utiliza, de acordo com a defesa, somente os gastos alocados nas contas 4101000001 (CONS MATÉRIA-PRIMA), 4101000002 (CONS

INTERMEDIÁRIOS/DERIVADOS), 6420300047 (Ativ.Mat.-Refino), 6430300047 (Ativ.Pes.-Refino) e 6440300047 (Ativ. Serv. - Refino).

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). O processo de alocação dos custos, em uma análise simplificada da produção a partir do fluxo em uma refinaria padrão, pode ser ilustrado da seguinte forma (fluxo inserido à fl. 85):



Reiterou, na sequência, que a produção de nafta petroquímica 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.

Apenas a título demonstrativo apresentou um quadro, também inserido à fl. 85, representativo dos gastos do processo produtivo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio, com a seguinte distribuição dos custos de produção do processo de refino.

Conta Contábil	Valor (milhões)
41 – Matéria Prima	669,00
42 – Materiais	135,20
43 – Pessoal	47,10
44 – Serviços de terceiros	58,30
45 – Serviços Públicos/Aluguéis/Encargos	42,00
46 – Impostos/Taxa	8,60
48 – Depreciação/Amortização	39,80
49 – (-) Recuperação de Gastos	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>1.000,00</b>

No mesmo período afirmou ser também apurado o valor líquido realizável do processo de refino, com base nos volumes produzidos para cada derivado e no preço de realização (valor comercial), encontrando-se, em seguida, a contribuição percentual de cada um deles no resultado final. Apresentou, a título exemplificativo, uma tabela à fl. 86, com os valores de participação percentual de cada produto resultante do refino:

Produto	Volume (m20)1	Valor médio de realização (R\$)	VLR (milhões)	MBP-VLR
Diesel	512.072,10	1.054,539	540,00	36,00%
Gasolina	394.726,45	1.026,027	405,00	27,00%
Nafta Petroquímica (NPQ)	109.628,39	1.094,607	120,00	8,00%
QVA	40.416,78	1.113,399	45,00	3,00%
OCTE	1.139.322,92	276,48	315,00	21,00%
ASFALTO	330.622,23	136,107	45,00	3,00%
RAT	264.487,29	113,427	30,00	2,00%
TOTAL			1.500,00	100,00%

A partir de então, o custo de produção de cada produto gerado ao final do processo de refino é estabelecido pelo critério da margem bruta percentual do valor líquido realizável que, aplicável ao caso da nafta petroquímica, no exemplo em tela, resultaria nos seguintes custos:

Conta Contábil	Valor2	MBP-VLR	Custo NPQ (milhões)
41 – Matéria Prima	669,00	8,00%	53,52
42 – Materiais	135,20	8,00%	10,816
	47,10	8,00%	3,768
44 – Serviços de terceiros	58,30	8,00%	4,664
45 – Serviços Públicos/Alugueis/Encargos	42,00	8,00%	3,36
46 – Impostos/Taxa	8,60	8,00%	0,688
48 – Depreciação/Amort.	39,80	8,00%	3,184
49 – (-) Recuperação de Gastos	0,00	8,00%	0
TOTAL	1.000,00	8,00%	80

Seguindo a metodologia aplicada pela legislação do imposto de renda, e com base nos números apresentados de forma exemplificativa, ter-se-ia um custo total para a produção de 109.628,39 m<sup>3</sup> de NAFTA de R\$80 milhões, e o custo por unidade produzida de R\$729,73/m<sup>3</sup> (80.000.000,00/109.628,39).

Ressaltou, entretanto, a defesa, que 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). Nessas circunstâncias a Petrobrás 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, afirmou a defesa, a Petrobrás 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.

No exemplo em tela, o coeficiente fiscal seria 0,9096 e, em razão dele, para um custo de produção unitário de R\$729,73, o custo fiscal unitário, que serve de base de cálculo para as transferências interestaduais, seria R\$663,76 (R\$729,73 x 0,9096). Em outros termos, também no exemplo apresentado, enquanto o custo de produção dos 109.628,39 m<sup>3</sup> de nafta petroquímica seria R\$80

milhões, a base de cálculo do ICMS, na transferência dela para o Estado da Bahia, seria R\$72,76 milhões. 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.

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

Ao retornar ao exame da pretensão da Fiscal neste Auto de Infração, declarou que o fisco atuou no sentido de impedir que a nafta petroquímica participe com a parte dos custos conjuntos na indústria do petróleo, sendo este procedimento faticamente inviável. Neste caso, a comercialização das mercadorias com baixo valor comercial gerada na produção se tornaria economicamente inviável, porque o custo de produção seria superior ao seu preço no mercado. Assim, a visão integrada ameniza a situação, distribuindo melhor os custos totais de produção por cada coeficiente de equivalência.

Por tudo isso, a defesa reafirma que a metodologia empregada pela Contribuinte 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, com o seguinte conteúdo:

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS  
PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 16(R1)

*Estoques*

*Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 2 (IASB)*

[...]

*Objetivo*

*1.O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil para os estoques. A questão fundamental na contabilização dos estoques é quanto ao valor do custo a ser reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas. Este Pronunciamento proporciona orientação sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa em resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Também proporciona orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques.*

[...]

*14.Um processo de produção pode resultar em mais de um produto fabricado simultaneamente. Este é, por exemplo, o caso quando se fabricam produtos em conjunto ou quando há um produto principal e um ou mais subprodutos. Quando os custos de transformação de cada produto não são separadamente identificáveis, eles devem ser atribuídos aos produtos em base racional e consistente. Essa alocação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo da receita de venda de cada produto, seja na fase do processo de produção em que os produtos se tornam separadamente identificáveis, seja no final da produção, conforme o caso. A maior parte dos subprodutos, em razão de sua natureza, geralmente é imaterial. Quando for esse o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor realizável líquido e este valor é deduzido do custo do produto principal. Como resultado, o valor contábil do produto principal não deve ser materialmente diferente do seu custo.*



Destacou que com a publicação da Lei federal nº 11.638/07, os pronunciamentos técnicos (CPC) ganharam força normativa no âmbito societário, a saber:

*Art. 5º. A Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 10-A:*

*“Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.*

*Parágrafo único. A entidade referida no caput deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais.”*

Em razão dessas particularidades, a defesa afirmou que as questões objeto da presente discussão foram objeto de perícia judicial realizada nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, em que figuraram como partes a Petrobrás, ora Defendente, e o Estado da Bahia. Nos referidos embargos se contestava as cobranças lançadas através do Auto de Infração nº 279469.0005/12-5, cuja controvérsia é idêntica à do presente caso, inclusive por tratar da mesma mercadoria derivada de petróleo (a nafta petroquímica).

A defesa fez a transcrição da Manifestação do Perito, naquele processo, cuja reprodução se encontra inserida entre as fls. 90/91 do presente PAF:

*“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”*

Em outro argumento, a defesa ressaltou que a nova regulamentação para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD trazida pelo Ato COTEPE/ICMS nº 48/2017, 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. 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.

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

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

Dessa maneira, sustenta 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.

EM SEGUIDA A DEFESA PASSOU A DISCORRER, EM TÓPICO ESPECÍFICO, ACERCA DA AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS PARA O ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO NAS TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS.

Ressaltou, de início, que a Fiscalização entendeu cabível arbitrar a base de cálculo nas transferências interestaduais diante da suposta omissão da PETROBRÁS quanto ao atendimento de várias intimações, adotando então este o procedimento previsto no Código Tributário Nacional e na Lei Estadual nº 7.014/1996.

Afirmou, todavia, a defesa ser incorreta a afirmação do Fisco de que a PETROBRÁS deixou de atender às intimações. Disse que no próprio índice do PAF, há um item próprio (o de nº 5) que alberga as respostas da Contribuinte, inclusive o demonstrativo de custos da nafta petroquímica (REDUC) referente ao exercício de 2015 e as DIPIJ’s solicitadas pela SEFAZ-BA. Desta maneira, o contribuinte sustenta que houve atendimento às disposições do art. 148-A do RICMS/97 e do art. 263 do RICMS/BA, de 2012. Transcreveu na inicial o texto das normas referenciadas.

Acrescentou ter apresentado a sua planilha de custos – apurados de acordo com a PORTARIA SSER Nº 35/2013 do Subsecretário da Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro – mas a Fiscalização a desconsiderou porque pretendia que os valores fossem apurados por método diverso, de forma, que, reitera a sua afirmativa de que não deixou de apresentar o custo da mercadoria produzida,

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.

NO TÓPICO SEGUINTE A DEFESA PASSOU A TRATAR DO TEMA ATINENTE À IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DOS DADOS DA DIPJ. CRITÉRIOS DE ARBITRAMENTO. Em outra linha argumentativa enfatizou que ainda que o caso fosse de arbitramento, a Fiscalização deveria, nos termos dos 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 Nº 35/2013, que inclui na base de cálculo do custo da mercadoria produzida todos os produtos consumidos no processo produtivo do petróleo em uma refinaria.

A partir dessa linha de entendimento declarou que o sujeito ativo da obrigação tributária deve, ao valer-se de arbitramento, se aproximar, na maior medida possível, do valor mais próximo 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. Sendo o arbitramento uma prerrogativa da Fiscalização - quando efetuado de forma legal - constitui presunção legal relativa, podendo a 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 a contribuinte de fazer prova em contrário, demonstrando a verdadeira base de cálculo do tributo.*

Com base nessas premissas entende a defesa que o arbitramento da base de cálculo não poderia ser realizado com base na DIPJ - Declaração Para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, que apresenta as informações consolidadas de todas as unidades da Petrobrás, e 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. A utilização das informações da DIPJ cria uma base de rateio igual para todas as unidades produtivas e produtos da Petrobrás e não possui nenhuma correlação com o custo da nafta petroquímica no estabelecimento de origem. No caso da REDUC, que é uma Refinaria antiga, com volume alto de produção e grande diversificação de mercadorias produzidas, a adoção do parâmetro utilizado acaba matematicamente glosando grande parte dos custos nela realizados, reduzindo-os em 52% daqueles efetivamente nela verificados. Desta maneira, o critério de arbitramento adotado na presente ação fiscal destoa do princípio da verdade material e, assim, viola o art. 148 do CTN, conforme foi destacado pela Perícia Judicial já referenciada, que pontuou que o arbitramento com base na DIPJ não seria consistente.

Transcreveu, entre as fls. 97 a 99 dos autos trechos dos quesitos formulados ao perito do juízo e as correspondentes respostas oferecidas ao juízo – Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001 (Auto de Infração nº 279469.0005/12-5).

**“06. Queira o senhor perito verificar se o arbitramento do custo de produção por meio da obrigação acessória do Imposto de renda (DIPJ ficha 4A) prejudicará a análise do custo de produção da atividade do refino, visto que a referida DIPJ consolida todas as atividades do Contribuinte (Exploração e Produção, Refino, transporte, fabricação de fertilizante, geração de energia, etc). Ou seja, se o coeficiente de custo fiscal obtido a partir do custo de produção divulgado na DIPJ não deverá ser utilizado como parâmetro para a atividade de refino, por se tratar de atividade específica cuja matéria prima principal (petróleo e gás natural) é oriunda de outra unidade de produção (exploração e produção - E&P) que possui sistema de custeio próprio.**

**Resposta: Sim.**

**a) Quanto ao Arbitramento do custo de produção por meio da DIPJ (Ficha 4A):**

**A Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, instituída através da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal - INSRF 127/1998, tem por objetiva obter as Informações anuais do resultado das operações das Pessoas Jurídicas, bem como a apresentação Balanço Patrimonial. Sendo, em**

*essência, uma declaração, onde as pessoas jurídicas Informam de forma macro (sintética) suas transações.*

*Quando da elaboração da DIPJ, exercício de 2007, a instrução da Secretaria da Receita Federal para preenchimento da Ficha 04A - Custo dos Bens e Serviços Vendidos - PJ em Geral (LR), nas alíneas “a” e “d”, determinam:*

*‘Esta ficha deve ser preenchida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, submetidas a apuração trimestral ou anual do imposto de renda, que exerçam atividade industrial, rural, comercial, imobiliária ou de prestação de serviços. Observar, quanto ao seu preenchimento, as seguintes instruções:*

*a) adaptar os títulos contábeis adotados pela empresa à nomenclatura da ficha. Utilizar as linhas 04A/16, 04A/37 e 04A/48 no caso de impossibilidade de adaptação, ou quando houver expressa instrução nesse sentido;*

*b)...*

*c)...*

*d) ‘3 coluna ‘Total’, indicar os custos pelo montante total, Independentemente de sua dedutibilidade para fins fiscais;*

*e)...Fonte: [idg.receita.Fazenda.gov.br/acessorapido/legislacao/legislacao-por-assunto/dipj](http://idg.receita.Fazenda.gov.br/acessorapido/legislacao/legislacao-por-assunto/dipj)*

*Assim, as informações contidas na ficha 4A são sintéticas, ou seja, consolidadas, envolvendo todas as operações da Embargante.*

*b) Quanto ao coeficiente de custo fiscal obtido a partir do custo de produção divulgado na DIPJ.:*

*Considerando que a ficha 4A da DIPJ agrega todos os custos da Embargante, conforme orientação da própria Secretaria da Receita Federal, qualquer indicador extraído da sua origem não demonstraria com acuracidade um coeficiente de custo específico de qualquer dos seus produtos (propano, propeno, iso-butano, gás liquefeito de petróleo - GPL, diesel, gasolina, NAFTA PETROQUÍMICA ou outro qualquer).*

*07. Em outras palavras, queira o senhor perito atestar que a decomposição dos Custos dos Produtos Vendidos por elemento de gasto (matéria prima, pessoal, material aplicado na produção, serviços, aluguéis, depreciação, etc), apresentada na Ficha 4A da DIPJ, pode apresentar de forma adequada e consistente a proporcionalidade de cada elemento de gasto na atividade de refino. A inconsistência do arbitramento realizado pela autoridade fiscal consiste no fato de ter desconsiderado que a própria matéria prima empregada no refino foi composta por todos os elementos de gastos aplicados na Área de Exploração e Produção da Petrobras (depreciação, aluguéis, pagamento de royalties, participação especial, etc)?*

*Resposta: Segregamos a resposta em duas partes distintas, a saber:*

*1ª parte - quanto à utilização da Ficha 4A para a decomposição dos Custos dos Produtos Vendidos:*

*As informações de custos contidas na Ficha 4A da DIPJ, não são suficientes, adequadas e consistentes de forma a identificar a proporcionalidade de cada elemento de gasto na atividade de refino da Embargante, em face de:*

- (i) multiplicidade de produtos derivados do refino da matéria prima (petróleo) e da metodologia utilizada para apuração dos custos de produção;*
- (ii) das instruções divulgadas pela Secretaria da Receita Federal para o preenchimento da citada ficha, notadamente nas alíneas:*

*a) adaptar os títulos contábeis adotados pela empresa à nomenclatura da ficha. Utilizar as Linhas 04A/16, 04A/37 e 04A/48 no caso de impossibilidade de adaptação, ou quando houver expressa instrução nesse sentido; e*

*d) na coluna “Total”. Indicar os custos pelo montante total, independentemente de sua dedutibilidade para fins fiscais.*

*2ª parte - quanto a inconsistência do arbitramento realizado pela autoridade fiscal.*

***Em relação aos aspectos técnicos-contábeis, o arbitramento realizado pela autoridade fiscal, com base nas informações contidas na Ficha 4A da DIPJ não é consistente.***

08. ***Assim, queria o senhor perito atestar que a composição a partir da DIPJ apresenta os gastos conforme suas concepções originais de todas atividades realizadas pelo Contribuinte e, portanto, não pode servir de parâmetro para o processo de refino. Resposta: Sim. Vide resposta do quesito anterior”.***

Destacou, na sequência, que os equívocos cometidos pela Fiscalização não se exaurem no arbitramento de base de cálculo sem os pressupostos legais e/ou no uso de legislação diversa da devida. As inconsistências na Infração nº 01 chegaram ao ponto de desrespeitar os próprios critérios estabelecidos pelo Estado da Bahia para a estimativa da base de cálculo de produtos industrializados. Ainda que fosse esse o caso de arbitramento, deveria o fisco ter atendido o que se encontra disposto no art. 22 da Lei Estadual nº 7.014/1996, que trata da hipótese de estabelecimento industrial, norma que se aplica à situação em exame e também transcrita pela defesa na inicial defensiva.

No que se refere a este tópico a defendente apresentou as seguintes conclusões:

- 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 foram entregues os documentos obrigatórios e;*
- iii) os critérios utilizados para a fixação do valor do ICMS não são coerentes com a realidade, e desrespeitam nem as regras de competência tributária, e mesmo a própria legislação do Estado da Bahia (art. 22 da Lei Estadual nº 7.014/1996).*

NO ÚLTIMO TÓPICO DA PEÇA DE DEFESA O CONTRIBUINTE PASSOU A TRATAR, DE FORMA MAIS ESPECÍFICA, DO LAUDO PERICIAL JUDICIAL, QUE NO SEU ENTENDER ESCLARECE TODOS OS PONTOS CONTROVERTIDOS SOBRE O TEMA, INCLUSIVE COM A APLICAÇÃO DO ART. 180 DO RPAF C/C ART. 472 DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

Iniciou que em casos desse jaez, geralmente se faz necessária a produção de prova pericial, visto que as peculiaridades da operação de refino, na qual, por desagregação e de forma integrada, podem ser gerados até 52 produtos, e seus impactos na formação tanto do custo de produção como do “custo fiscal” (art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96), demandarem conhecimento técnico especializado – que a Junta de Julgamento não possui – a fim de que sejam efetivamente esclarecidas inúmeras questões.

Diante disso, seria preciso a aplicação, também a este caso, das disposições dos arts. 123, § 3º, 145, caput, e 150, II do RPAF, para resolver a controvérsia. Contudo, nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, no qual se discute judicialmente com o Estado da Bahia idêntica matéria à ventilada do presente lançamento, produziu-se uma perícia que esclareceu todos os pontos controvertidos sobre a matéria.

Nesse contexto, entende ser aplicável à situação posta, o previsto no 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”.

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

Por fim, ressaltou que se esta e. Junta de Julgamento entender de forma diversa, não resta alternativa à Contribuinte salvo a de requerer a prova técnica (RPAF, arts. 123, § 3º, 145, caput, e

150, II), indicando, na peça de defesa, os quesitos a serem 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 a nafta petroquímica que foi levada em conta na autuação?*
9. *Qual seria a forma correta de apuração do custo fiscal da nafta petroquímica?*
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 registros 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 do Rio de Janeiro (RJ)?*
12. *Há produtos que, para ficarem totalmente comerciais, devem passar por outros processos na mesma cadeia do refino?*

Conclui a inicial defensiva formulando os seguintes pedidos:

- 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;
- b) Acolhimento da prova técnica produzida nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001 (art. 180 RPAF c/c 472 do NCPD) 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.
- c) Anulação do presente lançamento de ofício, através do acolhimento da prejudicial de nulidade pelo vício de competência, visto que a autuação desconsiderou, de modo oblíqua e ilícita, a legislação do Estado de Origem (Rio de Janeiro).
- d) Acolhimento da presente impugnação 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 a autorizam, pois entregues todos os documentos obrigatórios e; **iii)** os critérios utilizados para a fixação do valor do ICMS não são coerentes com a realidade e desrespeitam as regras de competência tributária, e a própria legislação do Estado da Bahia (art. 22 da Lei Estadual nº 7.014/1996).

Anexadas à inicial defensiva os seguintes documentos: a) E-mail transmitido à SEFAZ (DAT-Metro e CONSEF), informando o envio tempestivo da defesa e respectivos documentos em meio magnético, inclusive procuração e substabelecimento do advogado (fl. 104); Procuração com certidão de autenticidade da cópia reprográfica passada em cartório (fls. 105/115).

**PRESTADA A INFORMAÇÃO FISCAL, PELOS AUTUANTES, PEÇA PROCESSUAL JUNTADA ÀS FLS. 123 A 146 DESTE PAF, FIRMADA EM 29/10/2020.**

Nas suas CONSIDERAÇÕES INICIAIS os autuantes apresentaram um breve histórico dos acontecimentos que culminaram na aplicação do procedimento do ARBITRAMENTO neste Auto de Infração.

Informaram que o presente trabalho teve início em 10.05.2019 (data da leitura da intimação feita pelo Domicílio Tributário Eletrônico - DTE, sob número 122068, doc. anexo) e renovado pelo DTE em 08.01.2020, sob cód. 147474 (intimação também apensada a este processo). A empresa foi cientificada da conclusão dos trabalhos em 31.01.2020. Ou seja, após mais de 7 (sete) meses aguardando a entrega da abertura dos itens formadores do custo de produção.

Em seguida fizeram uma síntese dos fatos mais relevantes e dos fundamentos jurídicos em que se baseou a exigência fiscal em lide, reproduzidas no corpo do Auto de Infração, conforme abaixo reproduzido:

*“Este trabalho teve início em 10.05.2019 (data da leitura da intimação feita pelo Domicílio Tributário Eletrônico - DTE, sob número 122068, doc. anexo) e renovado pelo DTE em 08.01.2020, sob cód. 147474 (intimação também apensada a este processo).*

*Caso a documentação fosse entregue ao Fisco, a auditoria seria realizada para verificar se a base de cálculo nas operações de ENTRADAS por transferências interestaduais (oriundas de outras unidades da Federação com destino a filial baiana) estaria em conformidade com o disposto no art. 13, §4, inciso II, da Lei Complementar 87/96, combinado com o previsto na lei 14.030, de 12.12.2018, onde determina, para a formação da base de cálculo, a exclusão das contas de custo atinentes a depreciação, manutenção e amortização, pois as mesmas não integram o conceito de “material secundário”.*

*No entanto, como a Empresa não fez a apresentação dos custos das mercadorias produzidas objeto das intimações realizadas, está perfeitamente caracterizada a omissão quanto a entrega dos elementos imprescindíveis para que os Auditores pudessem realizar o seu trabalho.*

*Neste contexto, restou apenas a alternativa legal de aplicação do procedimento do ARBITRAMENTO estatuído no art. 22-B da LEI do ICMS (Lei 7014/96 e alterações), “in verbis”:*

*“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 – [...]*

*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 [existente no registro L210 da atual ECF], admitindo-se como crédito fiscal o valor encontrado pela aplicação da alíquota interestadual sobre a base de cálculo arbitrada.”*

*Assim sendo, foi elaborado uma planilha explicando e detalhando como foi feito o referido procedimento de arbitramento, momento em que foi identificado o percentual de estorno de 23,38% atinente as contas de “depreciação, amortização e manutenção”, que, conseqüentemente, ao se abater do custo total de produção, se encontrou o percentual de 76,62% de “base de cálculo arbitrada” prevista na mencionada lei do ICMS.”*

Em seguida passaram a abordar cada um dos tópicos destacados pelo contribuinte na inicial defensiva.

**TÓPICO SOBRE A ALEGAÇÃO DA IMPUGNANTE DA IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DOS DADOS DA ECF (REGISTRO L 210, EX DIPJ). 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.**

Inicialmente os autuantes esclareceram que o CUSTO DOS PRODUTOS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA apresentado à Receita Federal do Brasil por meio da entrega do “Registro L210 da ECF”, é o equivalente ao contido na Declaração de Informações da Pessoa Jurídica (DIPJ) e especificamente na “FICHA 04A” (CUSTO DOS PRODUTOS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA). Esta constitui uma consolidação dos CUSTOS DE PRODUÇÃO DOS VÁRIOS PRODUTOS FABRICADOS pela Impugnante, contabilizados pelo método de RATEIO POR ABSORÇÃO (espécie também de ARBITRAMENTO). Esse registro contábil da ECF (L210), portanto, é uma espécie de junção ou consolidação, em um só documento, dos Registros L210 de cada unidade produtiva.

Para fazer a consolidação dos custos dos produtos fabricados se faz necessário, segundo os autuantes, se ter o custo de CADA um dos produtos produzidos, mesmo se empregando o método de rateio por absorção, senão, seria impossível a realização dessa consolidação.

Sendo essa premissa válida, para se fazer a consolidação dos diversos custos dos produtos de produção própria no mencionado “Registro L210” da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), afirmaram ser imprescindível que se tenha uma espécie de “Registro L210” para cada um dos produtos fabricados. Esta foi também foi a conclusão da decisão proferida no processo judicial (Sentença 0307250-71.2015.8.05.0001), em idêntica matéria, proferida contra a própria Petrobrás, onde a Juíza, nos autos daquele feito, assim se pronunciou:

[...]

*“O estudo detalhado desta demanda, inclusive após o manejo dos embargos, resultou na certeza de que a empresa, querendo, poderia apresentar uma DIPJ para cada refinaria de petróleo e para cada produto fabricado, especialmente quanto à nafta, em face de sua peculiaridade de obtenção na 1ª fase do processo de refino.*

*Se assim o fizesse, facilmente seria identificada a base de cálculo correta, pois a Receita Federal manda inserir em compra de insumos três dos quatro itens previstos no art. 13, par 4., II, da LC 87/96 (MP, MS e ACOND.). Ficaria faltando apenas a mão-de-obra que seria identificada com os valores de pessoal, encargos sociais etc.*

*Não se pode perder de vista, igualmente, que não foi considerado no laudo pericial o item “royalties” da Ficha 04 A da DIPJ, o qual significa relevante [em torno de 30%] parte do custo total da Petrobras, não podendo, por óbvio, integrar tal rubrica a base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, de modo que, por toda a fundamentação da sentença, aqui apenas ratificada e esclarecida (...).”*

Ressaltaram, os autuantes, que foi dessa forma que a PETROBRÁS recebeu a INTIMAÇÃO quando do início da ação fiscal, de modo a apresentar um registro L 210 de CADA Unidade Produtiva, exigência que não foi adimplida pela Autuada.



**PASSARAM, NA SEQUÊNCIA, A ABORDAR O TÓPICO DA DEFESA QUE TRATOU DO PROCEDIMENTO DE ARBITRAMENTO PREVISTO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN), NA LEI DO ICMS E ANALISAR OS PRECEDENTES DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), SOBRE ESTA MATÉRIA.**

Ao fazerem referência ao dispositivo do Código Tributário Nacional (CTN) que trata sobre a possibilidade do emprego do ARBITRAMENTO (art. 148), informaram, mais uma vez, que a PETROBRÁS AO OMITIR (via declaração ou mediante esclarecimentos prestados), quando das respostas às INTIMAÇÕES (fls.13/45, indicadas no índice do P.A.F.), ou seja, ao negar-se a realizar a apresentação da abertura da composição do custo da mercadoria produzida, via apresentação do Registro L 210 DE CADA UNIDADE PRODUTIVA, concedeu à Autoridade fiscal a prática do procedimento de ARBITRAMENTO, pois esse ato omissivo da autuada é suficiente, segundo as normas do CTN, para tal mister.

De forma mais específica, declararam que essa modalidade de ARBITRAMENTO está prevista na Lei do ICMS do Estado da Bahia e posteriores alterações, conforme texto positivado no art. 22-B da referida norma legal, transcrita na peça informativa.

Frente ao disposto na referida norma legal, restou evidenciado, de acordo com os autuantes, que o CUSTO TOTAL DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS (constante da DIPJ ou o equivalente da DIPJ - no caso, o “Registro L210 da ECF) 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.

Ressaltaram, ainda, que essa sistemática de formação de base de cálculo deve ser praticada em qualquer transferência, entre unidades extratoras de petróleo ou entre unidades extratoras e refinadoras ou entre unidades refinadoras de petróleo. Em qualquer dessas situações, os valores de DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO E DE AMORTIZAÇÃO, por exemplo, devem ser excluídos da composição da BASE DE CÁLCULO DE TRANSFERÊNCIA. Nesse diapasão, afirmaram que o valor consolidado de DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO E DE AMORTIZAÇÃO contido no Registro L210 É UM EXCELENTE PARÂMETRO para se fixar o percentual de exclusão de créditos de ICMS.

E acrescentaram que esse entendimento do fisco é reflexo da lógica do emprego do custeamento realizado pela PETROBRÁS (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.

Declararam, mais à frente, 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. 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. Nenhum outro tipo de custo de produção, tais como depreciação, arrendamento, manutenção etc., pode ser incluído na mencionada base de cálculo.

Diante deste fato, argumentaram que agiu bem o legislador baiano ao prever o emprego do “custo dos produtos de fabricação própria vendidos” (“Registro L210” da ECF que é o equivalente da antiga FICHA 04A da DIPJ da 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” seja composta pelo somatório de “MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO e EMBALAGEM (acondicionamento). De pronto, afirmaram os autuantes já identificados três dos quatro elementos de “custo da mercadoria produzida” constante do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) Nº 87/96, faltando, portanto, o item referente a MÃO-DE-OBRA, para a identificação completa das quatro rubricas listadas na aludida LC. No entanto, frisaram ter visualizado no “Registro L210 da ECF”, o elemento de custo denominado MÃO-DE-OBRA TOTAL (direta e indireta), pois a mesma representa, o somatório das seguintes rubricas listadas no referido Registro: “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. Isto posto, o percentual de BC obtido, seguindo essa metodologia, quando aplicado sobre o valor dos produtos objeto das transferências interestaduais representará a correta BC prevista no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) nº 87/96.

Trouxeram a exame, na peça informativa, os dados constantes do próprio “Registro L210 da ECF” - CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA da PETROBRÁS – elaborada com base no método do RATEIO POR ABSORÇÃO, assim como os valores das transferências interestaduais dos PRODUTOS FABRICADOS, de modo a evidenciar a BC considerada correta pelo autuantes, e adotada no procedimento de ARBITRAMENTO, previsto no art. 22-B da Lei Baiana 7.014/96 e posteriores alterações.

Esse detalhamento se encontra explicado às fls. 130 a 136 dos autos. As rubricas matéria-prima, material secundário e acondicionamento (embalagens) foi extraída da rubrica “COMPRA DE INSUMOS À VISTA E A PRAZO”, composta por aqueles 03 itens, conforme expressa determinação da RFB (Receita Federal do Brasil). Somadas a mesma, foi retirada do “Registro L210” da ECF, os itens “REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES”, “CUSTO DE PESSOAL”, “ENCARGOS SOCIAIS”, “ALIMENTAÇÃO TRABALHADOR”, e “SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS”, encontrando-se o quarto elemento de custo da mercadoria produzida - a MÃO-DE-OBRA.

Dividiu-se esses quatro itens de custos preconizados na LC pelo CUSTO TOTAL DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA do “Registro L210 da ECF”, encontram-se o percentual de CUSTO PERMITIDO pela LC para a formação da correta BASE DE CÁLCULO nas operações de transferência interestadual.

Pelos dados do “Registro L210” da ECF – elaborada com base no método do RATEIO POR ABSORÇÃO, o somatório dos quatro elementos de “custo da mercadoria produzida” determinados pela LC 87/96 (MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, EMBALAGEM e MÃO-DE-OBRA). Quando divididos pelo CUSTO TOTAL DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA, encontra-se o percentual da BASE DE CÁLCULO que deveria ter sido praticado pela PETROBRÁS nas operações de transferência interestadual. Ou seja, esse deveria ter sido o COEFICIENTE FISCAL (médio) utilizado para se encontrar o CUSTO FISCAL objeto das operações de transferência interestadual. Fala-se de média, pois a ECF (Escrituração Contábil Fiscal Digital) contém o somatório de todos os custos das Refinarias da Petrobrás, da mesma forma que acontece quando se efetiva o “custeamento pelo rateio por absorção”.

Frisaram, a partir da análise da contas fiscal-contábeis informadas que apenas o item “ROYALTIES” do “Registro L210” da ECF é quase equivalente a 30% (trinta por cento!!!) do custo total de produção e essa rubrica, nitidamente, não pode integrar a base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. No entanto, a supracitada LEI BAIANA editada em 2018 manda fazer apenas a exclusão das contas referentes a DEPRECIACÃO, MANUTENÇÃO e AMORTIZAÇÃO, as quais devem ficar de fora da composição da referida base de cálculo objeto de transferência interestadual. Ressaltaram, mais uma vez, ter sido esse o procedimento adotado na presente auditoria fiscal contábil, conforme dados extraídos do “Registro L210” da ECF - CUSTO DOS

PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA entregue à Receita Federal do Brasil do Brasil (RFB), pois no citado “FICHA 04A” foram alocados os mesmos itens de custo da mercadoria produzida preconizados pela Lei Complementar 87/96 (art. 13, § 4º, II), haja vista que MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO E EMBALAGEM (ACONDICIONAMENTO) são, por imposição da RFB, alocados na rubrica “COMPRAS DE INSUMOS” do referido “Registro L210”. Já a rubrica “MÃO-DE-OBRA” também pode ser encontrada no “Registro L210” da ECF com o somatório de PESSOAL, ENCARGOS SOCIAIS, ALIMENTAÇÃO TRABALHADOR, SERVIÇOS PRESTADOS PESSOA FÍSICA E JURÍDICA.

Para fins de comparação, os autuantes apresentaram um QUADRO COMPARATIVO, inserido à fl. 132 deste PAF, destacando uma análise comparativa da média percentual do CUSTO FISCAL constante da planilha de custo (fechada) apresentada pela PETROBRÁS, utilizado como BC nas transferências interestaduais, com o percentual médio equivalente aos itens da BC do art. 13, § 4º, II da LC 87/96, consignados no “Registro L210 da ECF”“ entregue à Receita Federal do Brasil (RFB):

Unidades Petrobrás	Custo Fiscal (excluindo MATERIAIS; DEPRECIAÇÃO e SERVIÇOS)	Registro L210 da ECF (excluindo DEPRECIAÇÃO; AMORTIZAÇÃO e MANUTENÇÃO)
REDUC RJ	4,75%	23,92%
REMAM AM	6,07%	23,92%

Diante desse quadro comparativo, os autuantes declararam que nada mais poderia fazer, a não ser a adoção do procedimento de ARBITRAMENTO, visto que a PETROBRÁS efetivou as transferências interestaduais com uma BC amplamente majorada (mesmo se fosse feita a exclusão do CUSTO FISCAL das contas denominadas MATERIAIS; DEPRECIAÇÃO e SERVIÇOS, representando um estorno médio em torno de 5,5%), muito abaixo do previsto na LC c/c a Lei Baiana de 2018 que manda excluir apenas as contas de AMORTIZAÇÃO, MANUTENÇÃO e DEPRECIAÇÃO, IDENTIFICADAS NO REGISTRO L 210 da ECF, representando um estorno médio de 23,92%, reforçando, no entendimento das autoridades fiscais, a total procedência da técnica adotada na presente Auditoria Fiscal.

**EM SEGUIDA OS AUTUANTES PASSARAM A ABORDAR O TÓPICO QUE TRATA DA BASE LEGAL ARBITRAMENTO, FAZENDO REFERÊNCIA A DECISÕES DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ) SOBRE ESSE TEMA E TAMBÉM ÀS DISPOSIÇÕES DA LEI BAIANA NESTA MATÉRIA.**

Iniciaram este tópico fazendo a transcrição da ementa da decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) validando esta possibilidade, no Recurso Especial nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9), tendo como Relator o Min. Carlos Meira, *in verbis*:

*EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.*

*[...]*

*5. A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular - artigo 13, § 4º, da LC 87/96.*

*6. Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).*

7. *Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier.*

8. *A apuração do valor da base de cálculo pode ser feita por arbitramento nos termos do artigo 148 do CTN [...] Nesse caso, a Fazenda Pública fica autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa, exatamente o que ocorreu no caso [...]*

Destacaram que no Relatório do aludido REsp 1109298, foram feitas as seguintes considerações, a seguir transcritas:

[...]

*Nesta parte, o excesso na base de cálculo, e por decorrência no quantum do creditamento, seguiu inclusive, consoante acima transcrito, as Normas Brasileiras de Contabilidade, as quais informam que a avaliação patrimonial dos produtos estocados ocorre pelo custo de produção (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). Noutras palavras: exatamente o mesmo critério do legislador para definir a base de cálculo do ICMS nas operações de um para outro estabelecimento do mesmo titular, sítos em Estados diversos (fl. 1179v - com destaques no original).*

*Portanto, é possível e legítimo, no presente caso, o arbitramento do quantum da base de cálculo, por autorização do artigo 148 do CTN, consoante já decidiu esta Turma neste precedente:*

*TRIBUTÁRIO. ICMS. ART. 148 DO CTN. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INDÍCIOS DE SUBFATURAMENTO.*

*1. A pauta fiscal é valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo. Não se pode confundi-la com o arbitramento de valores previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional, que é modalidade de lançamento, regularmente prevista na legislação tributária.*

*2. O art. 148 do CTN deve ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando certa a ocorrência do fato impositivo, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa.*

*3. Ao final do procedimento previsto no art. 148 do CTN, nada impede que a administração fazendária conclua pela veracidade dos documentos fiscais do contribuinte e adote os valores ali consignados como base de cálculo para a incidência do tributo.*

*4. Caso se entenda pela inidoneidade dos documentos, a autoridade fiscal irá arbitrar, com base em parâmetros fixados na legislação tributária, o valor a ser considerado para efeito de tributação.*

*5. No caso, havendo indícios de subfaturamento, os fiscais identificaram o sujeito passivo, colheram os documentos necessários à comprovação da suposta infração e abriram processo administrativo para apurar os fatos e determinar a base de cálculo do imposto a ser pago, liberando na sequência as mercadorias. Não se trata, portanto, de pauta fiscal, mas de arbitramento da base de cálculo do imposto, nos termos do que autoriza o art. 148 do CTN.*

*6. Recurso ordinário em mandado de segurança não provido (RMS 26.964/GO, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 11/09/2008). (destaques adicionados)*

Nesse contexto, voltaram a frisar que a PETROBRÁS já faz a declaração (ECF) 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 ECF. 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, § 4º, 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).

Diante desse quadro posto, voltaram a afirmar 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 ter apresentado a planilha de custo das mercadorias produzidas. Como assim não procedeu, restou ao Fisco baiano a realização deste procedimento denominado ARBITRAMENTO, de modo a suprir a OMISSÃO da empresa autuada.

**MAIS À FRENTE OS AUTUANTES PASSARAM A DISCORRER SOBRE O TÓPICO RELATIVO À PREVISÃO LEGAL DO ARBITRAMENTO EFETUADO E A RETROATIVIDADE DESTE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO - PREVISÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ)**

Observaram, na parte introdutória deste tópico, que no próprio corpo das Intimações e também do Auto de Infração já constam os fundamentos para a realização do arbitramento. Para reforçar a legalidade do mesmo, fizeram menção, através de transcrição de trechos de decisões na peça informativa de vários julgamentos do STJ sobre esta matéria.

Pontuaram 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. Nesse sentido as decisões mencionadas entre as fls. 136 a 140 dos presentes autos:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. ARTIGO 6º DA LC 105/01 E 11, § 3º, DA LEI Nº 9.311/96, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 10.174/2001. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO RETROATIVA. POSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 144, § 1º, DO CTN.*

- 1. O artigo 38 da Lei nº 4.595/64, que autorizava a quebra de sigilo bancário somente por meio de requerimento judicial foi revogado pela Lei Complementar nº 105/2001.*
- 2. A Lei nº 9.311/96 instituiu a CPMF e, no § 2º do artigo 11, determinou que as Instituições financeiras responsáveis pela retenção dessa contribuição prestassem informações à Secretaria da Receita Federal, especificamente, sobre a identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações efetuadas, vedando, contudo, no seu § 3º, a utilização desses dados para constituição do crédito relativo a outras contribuições ou impostos.*
- 3. A Lei 10.174/2001 revogou o § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311/91, permitindo a utilização das informações prestadas para a instauração de procedimento administrativo-fiscal, a fim de possibilitar a cobrança de eventuais créditos tributários referentes a outros tributos.*
- 4. Outra alteração legislativa, dispondo sobre a possibilidade de sigilo bancário, foi veiculada pela o artigo 6º da Lei Complementar 105/2001.*
- 5. O artigo 144, § 1º, do CTN prevê que as normas tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao contrário daquelas de natureza material, que somente alcançariam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.*
- 6. Os dispositivos que autorizam a utilização de dados da CPMF pelo Fisco para apuração de eventuais créditos tributários referentes a outros tributos são normas procedimentais e, por essa razão, não se submetem ao princípio da irretroatividade das leis, ou seja, incidem de imediato, ainda que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor. Precedentes.*

7. “Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado” (Súmula 168/STJ).

8. Embargos de divergência não conhecidos (EResp 726778/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 14/2/2007, DJ 5/3/2007).

=====

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. AUTUAÇÃO COM BASE EM DEMONSTRATIVOS DE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. POSSIBILIDADE. LEI 8.021/90 E LEI COMPLEMENTAR 105/2001. APLICAÇÃO IMEDIATA. EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 182/TFR. VIOLAÇÃO DO ART. 535, I e II, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. O Codex Tributário, ao tratar da constituição do crédito tributário pelo lançamento, determina que as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata (artigo 144, § 1º, do CTN), pelo que a Lei 8.021/90 e a Lei Complementar 105/2001, por envolverem essa natureza, atingem fatos pretéritos. Assim, por força dessa disposição, é possível que a administração, sem autorização judicial, quebre o sigilo bancário de contribuinte durante período anterior a vigência dos aludidos dispositivos legais. Precedentes da Corte: AgRg nos EDcl no REsp 824.771/SC, DJ 30.11.2006; REsp 810.428/RS, DJ 18.09.2006; ERESp 608.053/RS, DJ 04.09.2006; e AgRg no Ag 693.675/PR, DJ 01.08.2006).

2. A Lei 8.021, de 12 de abril de 1990, que dispõe sobre a identificação dos contribuintes para fins fiscais, em seus artigos 6º, 7º e 8º, preceitua que: (i) “O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza”; (ii) “Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.”; (iii) “O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações. (Revogado pela lei nº 9.430, de 1996)”; (iv) “A autoridade fiscal do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento poderá proceder a exames de documentos, livros e registros das Bolsas de Valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, bem como solicitar a prestação de esclarecimentos e informações a respeito de operações por elas praticadas, inclusive em relação a terceiros”; e (v) “Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.”.

3. Ademais, em 10 de janeiro de 2001, sobreveio a Lei Complementar 105, que revogou o artigo 38, da Lei 4.595/64, que condicionava a quebra do sigilo bancário à obtenção de autorização judicial.

4. A LC 105/2002 dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, determinando que não constitui violação do dever de sigilo, entre outros, o fornecimento à Secretaria da Receita Federal de informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações - artigo 11, § 2º, da Lei 9.311/96, que instituiu a CPMF -, e a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, e 9º, da lei complementar em tela (artigo 1º, § 3º, III e VI).

5. Em seu artigo 6º, o referido diploma legal, estabelece que: “As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária”.

6. Nesse segmento, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está assentada no sentido de que: “a exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência” e que “inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.” (REsp 685.708/ES, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 20.06.2005).

7. Tese inversa levaria a criar situações em que a administração tributária, mesmo tendo ciência de possível sonegação fiscal, ficaria impedida de apurá-la.

8. Deveras, ressoa inadmissível que o ordenamento jurídico crie proteção de tal nível a quem, possivelmente, cometeu infração.

9. Isto porque o sigilo bancário não tem conteúdo absoluto, devendo ceder ao princípio da moralidade pública e privada, este sim, com força de natureza absoluta.

A regra do sigilo bancário deve ceder todas as vezes que as transações bancárias são denotadoras de ilicitude, porquanto não pode o cidadão, sob o alegado manto de garantias fundamentais, cometer ilícitos. O sigilo bancário é garantido pela Constituição Federal como direito fundamental para guardar a intimidade das pessoas desde que não sirva para encobrir ilícitos.

10. A violação do art. 535, I e II, CPC, não efetivou-se na hipótese sub examine. Isto porque, o Tribunal de origem pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos embargos de declaração, estando o decisum hostilizado devidamente fundamentado.

Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu no voto condutor do acórdão de apelação às fls. 119/130, além de a pretensão veiculada pela embargante, consoante reconhecido pelo Tribunal local, revelar nítida pretensão de rejugamento da causa (fls. 142/145).

11. Recurso especial provido (REsp 943.304/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 6/5/2008, DJe 18/6/2008).

=====

PROCESSUAL CIVIL, TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL. UTILIZAÇÃO DE DADOS DA CPMF. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. EXCEPCIONALIDADE DA MEDIDA. PERÍODO ANTERIOR À LC Nº 105/2001. APLICAÇÃO IMEDIATA. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART. 144, § 1º, DO CTN. PRECEDENTES.

1. Agravo regimental contra decisão que negou provimento a agravo de instrumento.

2. O acórdão a quo deferiu pedido de utilização de informações e dados bancários referentes à movimentação da CPMF para fins de procedimento administrativo-fiscal.

3. A orientação preconizada por esta Corte é no sentido de que, a teor do que dispõe o art. 144, § 1º, do CTN, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, pelo que a LC nº 105/2001, art. 6º, por envergar essa natureza, atinge fatos pretéritos. Assim, por força dessa disposição, é possível que a administração, sem autorização judicial, quebre o sigilo bancário de contribuinte durante período anterior à sua vigência.

4. A prevalência da tese do recorrente levaria a criar situações em que a administração tributária, mesmo tendo ciência de possível sonegação fiscal, ficaria impedida de apurá-la. É inadmissível que o ordenamento jurídico crie proteção de tal nível a quem,

*possivelmente, cometeu infração. O sigilo bancário não tem conteúdo absoluto. Ele deve ceder todas as vezes que as transações bancárias são denotadoras de ilicitude.*

*5. O princípio da moralidade pública e privada tem força de natureza absoluta.*

*Nenhum cidadão pode, sob o alegado manto de garantias fundamentais, cometer ilícitos. O sigilo bancário é garantido pela Constituição Federal como direito fundamental para guardar a intimidade das pessoas desde que não sirva para encobrir ilícitos.*

*6. Precedentes: EREsp nº 608053/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 04/09/06; REsp nº 701.996/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 06/03/06; AgReg no REsp nº 513.540/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 06/03/06; REsp nº 597.431/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 13/02/06; AgReg no REsp nº 700.789/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 19/12/05; REsp nº 691.601/SC, 2ª Turma, Min. Eliana Calmon, DJ de 21/11/2005; AgReg no REsp nº 558.633/PR, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 07/11/05; REsp nº 628.116/PR, 2ª Turma, Min. Castro Meira, DJ de 03/10/2005; REsp nº 628.527/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 03/10/05; AgReg no REsp nº 669.157/PE, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 01/07/2005*

*7. Agravo regimental não-provido (AgRg no Ag 946.173/SP, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 18/3/2008, Dje 23/4/2008).*

=====

*PROCESSUAL CIVIL - DIREITO TRIBUTÁRIO - SIGILO BANCÁRIO - LC 105/2001 - USO DE DADOS DE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS PELAS AUTORIDADES FAZENDÁRIAS - POSSIBILIDADE - APLICAÇÃO IMEDIATA DA NORMA - REEXAME DE TESE - IMPOSSIBILIDADE - CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE OU OMISSÃO - INEXISTÊNCIA.*

*1. A norma que trata do acesso a dados por autoridades administrativas inserida no art. 6º da Lei Complementar n. 105/01 tem natureza processual, portanto tem aplicabilidade imediata no processo administrativo, mesmo que instaurado com base em fatos anteriores ao início da vigência da lei citada.*

*2. “Os dispositivos que autorizam a utilização de dados da CPMF pelo Fisco para apuração de eventuais créditos tributários referentes a outros tributos são normas procedimentais e, por essa razão, não se submetem ao princípio da irretroatividade das leis, ou seja, incidem de imediato, ainda que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor”. (EResp 726.778/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ 5.3.2007.) 3. Ausência de omissão, obscuridade ou contradição. Aclaratórios não têm como escopo o reexame de tese, conforme norma do art. 535 do CPC. Embargos de declaração rejeitados (EDcl no AgRg no REsp 946.299/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 14/4/2009, Dje 4/5/2009).*

=====

*TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. ARTIGO 6º DA LC 105/01 E 11, § 3º, DA LEI Nº 9.311/96, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 10.174/2001.*

*NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO RETROATIVA. POSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 144, § 1º, DO CTN. PRECEDENTES.*

*1. O artigo 38 da Lei nº 4.595/64, que autorizava a quebra de sigilo bancário somente por meio de requerimento judicial, foi revogado pela Lei Complementar nº 105/2001.*

*2. A Lei nº 9.311/96 instituiu a CPMF e, no § 2º do artigo 11, determinou que as instituições financeiras responsáveis pela retenção dessa contribuição prestassem informações à Secretaria da Receita Federal, especificamente, sobre a identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações efetuadas, vedando, contudo, no seu § 3º, a utilização desses dados para constituição do crédito relativo a outras contribuições ou impostos.*

*3. A Lei 10.174/2001 revogou o § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311/91, permitindo a utilização das informações prestadas para a instauração de procedimento administrativo-fiscal, a*



*fim de possibilitar a cobrança de eventuais créditos tributários referentes a outros tributos.*

*4. O artigo 144, § 1º, do CTN prevê que as normas tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao contrário daquelas de natureza material, que somente alcançariam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.*

*5. Os dispositivos que autorizam a utilização de dados da CPMF pelo Fisco para apuração de eventuais créditos tributários referentes a outros tributos são normas procedimentais e, por essa razão, não se submetem ao princípio da irretroatividade das leis, ou seja, incidem de imediato, ainda que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor. Precedentes.*

*6. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental. Agravo regimental não provido (EDcl no REsp 1009109/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 5/6/2008, DJe 16/6/2008).*

**MENCIONARAM AINDA A EXISTÊNCIA DE DECISÃO JUDICIAL AFASTANDO O LAUDO PERICIAL APONTADO PELA DEFESA DA PETROBRÁS NA INICIAL DEFENSIVA**, destacando, neste tópico, que a Auditoria Fiscal Contábil que culminou com a aplicação do procedimento de ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO, tem também fundamento em precedente do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, conforme trechos destacados na sentença de lavra da Dra. Maria Verônica Moreira Ramiro - Juíza de Direito, no Processo nº: 0307250-71.2015.8.05.0001, a seguir transcritos:

**PODER JUDICIÁRIO DO ESTADO DA BAHIA**

**Comarca de Salvador**

**11ª Vara da Fazenda Pública**

**11vfazpub@tjba.jus.br**

**SENTENÇA**

**Processo nº: 0307250-71.2015.8.05.0001**

**Classe Assunto: Embargos À Execução - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias**

**Embargante: Petróleo Brasileiro S/A - Petrobras**

**Embargado: “Estado da Bahia**

[...]

*Além disso, pugna pelo reconhecimento de omissão e obscuridade quanto ao mérito, embora parta da premissa do acerto da sentença em reconhecer que o art. 13, § 4º, inc. II, da LC 87/96 é literal e taxativo, ressaltando que o método de custeio por absorção leva em consideração os custos diretos e indiretos de produção da nafta, decorrendo disso os vícios apontados porque prevaleceu o entendimento de que não haveria exclusão dos custos indiretos de produção da nafta, razão pela qual teriam sido contabilizados custos para além da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, com afastamento do laudo pericial.*

[...]

*Lembra-se, portanto, que o método de determinação da base de cálculo da nafta se deu, legitimamente e de forma legal, por arbitramento (conduta legítima de aferição estatal, conforme reconhecido na sentença e aqui nestes embargos não impugnada), com base na Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ de 2008, ano calendário 2007, entregue à Receita Federal do Brasil, entendendo esta Magistrada que os prepostos fiscais não dispunham de elementos em extensão suficiente para desenvolver os roteiros normais de fiscalização, método de apuração que, inclusive, não foi combatido neste recurso horizontal.*

[...]

*Diante disso, reconheço a utilização da DIPJ, exercício de 2007, como meio hábil e legítimo para se arbitrar o custo da mercadoria, nos termos do art. 22- B, parágrafo único, II, da Lei nº 7.014/96, entendendo que os prepostos fiscais não dispunham de*

*elementos em extensão suficiente para desenvolver os roteiros normais de fiscalização. E isso se justifica tanto em face da omissão da Embargante quanto à apresentação dos elementos indispensáveis para a apuração do real valor do custo da nafta, quanto pela incongruência identificada no laudo pericial em diversos aspectos.*

*Por todo o exposto, entendo por correto o procedimento fiscal de arbitramento da base de cálculo que gera o crédito de ICMS das entradas das mercadorias transferidas de outras unidades da Federação da Embargante, vez que restou demonstrado que nos aludidos valores se encontravam incluídas parcelas outras de custo da produção, além das estabelecidas na legislação do ICMS”.*

*[...]*

*Sendo assim, e por amor ao debate, esclarece-se, ainda, que o coeficiente fiscal utilizado pela Petrobras, de 90%, supera os custos da produção da mercadoria objeto da autuação, tendo em vista, rediga-se, que houve a “consideração de convenções contábeis e práticas usuais de contabilidade adotada na indústria, as quais extrapolam o rol elencado no art. 13 da LC 87/96, quais sejam, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”, como claramente fundamentado na sentença hostilizada, sem contar o método de absorção aplicado por ela.*

*Em complemento ao argumento acima, depreende-se dos autos, notadamente do PAF, que, em nenhum momento, a Petrobras disponibilizou o custo mensal da mercadoria produzida (nafta petroquímica) com a abertura das contas/itens, com os respectivos valores mensais, requerida nas inúmeras intimações feitas nesse sentido, com base no método do custeio por absorção empregado, tanto que deu, com isso, ensejo à fiscalização por arbitramento.*

*Ademais, ratifica-se, neste ato, as contradições do laudo pericial, como mencionado na sentença, acrescentando-se a elas, que o Perito deixou de verificar que a Autuada não fez a abertura mensal do custo da produção, cabendo acentuar, por fim, que o laudo pericial apontou apenas três meses do custo da produção, os quais, como pontuado pelo Estado da Bahia, foram elaborados sem a abertura, pelo Perito, da matéria prima da Petrobras para identificar o valor dos materiais intermediários do total da matéria-prima.*

*Além disso, a própria Petrobras afirma que obtém a produção da nafta petroquímica nas Unidades de Destilação Atmosférica (UDAs), com destino imediato ao tanque de armazenamento e posterior comercialização sem que tenha havido análise do expert sobre relevante ponto.*

*É factual que o custo da mercadoria, mesmo em processo de produção conjunta, pode ser feito por etapas ou fases do processo. É o que ocorre, por exemplo, com a nafta petroquímica, obtida na primeira fase do processo de refino (destilação atmosférica ou destilação primária ou direta).*

*[...]*

*O estudo detalhado desta demanda, inclusive após o manejo dos embargos, resultou na certeza de que a empresa, querendo, poderia apresentar uma DIPJ para cada refinaria de petróleo e para cada produto fabricado, especialmente quanto à nafta, em face de sua peculiaridade de obtenção na 1ª fase do processo de refino.*

*Se assim o fizesse, facilmente seria identificada a base de cálculo correta, pois a Receita Federal manda inserir em compra de insumos três dos quatro itens previstos no art. 13, § 4, II, da LC 87/96 (MP, MS e ACOND.). Ficaria faltando apenas a mão-de-obra que seria identificada com os valores de pessoal, encargos sociais etc.*

*Não se pode perder de vista, igualmente, que não foi considerado no laudo pericial o item “royalties” da Ficha 04 A da DIPJ, o qual significa relevante [em torno de 30%]*

*parte do custo total da Petrobras, não podendo, por óbvio, integrar tal rubrica a base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, de modo que, por toda a fundamentação da sentença, aqui apenas ratificada e esclarecida, reserva-se a rejeição das alegações da Petrobras, quanto ao mérito, frisando-se o acerto da fiscalização ao considerar o coeficiente fiscal para o custo da nafta petroquímica em 58%, mantendo-se, por óbvio, a decadência parcial lá reconhecida.*  
[...]

Ainda no campo da jurisprudência, mas agora com ênfase em julgados administrativos, os autuantes citaram as **DECISÕES ORIGINÁRIAS DAS CÂMARAS DE JULGAMENTO FISCAL DO CONSEF ENVOLVENDO A PETROBRÁS EM MATÉRIA IDÊNTICA À QUE ESTÁ SENDO DISCUTIDA NESTE PROCESSO: A.I. nº 206891.0054/13-4; b) A.I. nº 206891.0001/14-6; c) A.I. nº 206891.0002/14-2.** Destacaram a existência do AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO SOBRE ARBITRAMENTO E QUITADO PELA EMPRESA: **nº 206891.0050/13-9.**

**EM NOVO TÓPICO OS AUTUANTES PASSARAM A DISCORRER SOBRE A LEI BAIANA (LEI Nº 14.030/18) QUE REDUziu O ESCOPO PARA A REALIZAÇÃO DO ESTORNO DOS CRÉDITOS FISCAIS POR MEIO DO PROCEDIMENTO DE ARBITRAMENTO.** Afirmaram que a Lei nº 14.030, de 12.12.2018 passou a determinar, para a formação da base de cálculo, a exclusão somente das contas de custo atinentes a depreciação, manutenção e amortização, por entender que as mesmas não integram o conceito de “material secundário”. Para tal finalidade, como a Empresa não fez a apresentação dos custos das mercadorias produzidas objeto das intimações realizadas, ficou perfeitamente caracterizada, segundo os autuantes, a omissão de entrega dos elementos imprescindíveis para que os Auditores pudessem realizar o trabalho de fiscalização com base no Registro L 210 de cada Refinaria ou de cada Unidade Produtiva. Restou, nessas circunstâncias, apenas a alternativa legal de aplicação do procedimento do ARBITRAMENTO estatuído no art. 22-B da LEI do ICMS (Lei 7014/96 e alterações), norma também transcrita na peça de Informação Fiscal.

Em decorrência, os autuantes elaboraram planilha contendo explicações e o detalhamento de como foi feito o referido o procedimento de arbitramento, momento em que foi identificado o percentual de estorno de 23,38% atinente APENAS às contas de “*depreciação, amortização e manutenção*”, encontrando-se, após dedução, o percentual de 76,62% de “base de cálculo arbitrada”, para fins de transferência interestadual, prevista na legislação do ICMS do Estado da Bahia.

**NO ÚLTIMO TÓPICO DA PEÇA INFORMATIVA OS AUTUANTES AO SE REFERIREM AOS VALORES DE DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E MANUTENÇÃO, RESSALTARAM QUE ESSAS RUBRICAS DEVEM SER EXCLUIDAS DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS EM QUALQUER OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA.** Disseram não fazer sentido a afirmação da PETROBRÁS de que o Registro L 210 da ECF engloba operações de EXTRAÇÃO de PETROLEO, por exemplo, e que nesta etapa produtiva está a concentração dos maiores valores de DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO e de MANUTENÇÃO, deturpando, os valores globais constantes do arbitramento realizado. Afirmaram carecer também de razão a assertiva da Petrobrás visto que a BASE DE CÁLCULO nas operações de transferência da unidade de EIP (extração de petróleo) também deve ser feita com a exclusão das contas de DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO e AMORTIZAÇÃO, por expressa disposição da LC 87/96.

Assim sendo, a totalidade dos valores dessas rubricas deve ser eliminado da BASE DE CÁLCULO das transferências entre estabelecimentos.

Ao finalizarem a Informação Fiscal os autuantes entendem ter demonstrado o acerto de todo o procedimento fiscal e formularam pedido pela PROCEDÊNCIA TOTAL do Auto de Infração.

#### **VOTO**

Conforme acima relatado, o presente Auto de Infração foi lavrado para a exigência de ICMS no valor principal de R\$39.601.832,29. O estabelecimento autuado é a unidade da Petrobrás, localizada

em Mataripe, município de São Francisco do Conde-Ba, também conhecida como Refinaria Landulfo Alves - RLAM.

O presente processo se refere a lançamento de ofício para a exigência do imposto nos meses de janeiro a dezembro de 2015, relativo a glosa de excessos de créditos fiscais apropriados pelo Autuado, decorrentes de recebimentos de mercadorias tributadas (*preponderante Nafta Petroquímica, na ordem 95%; cimento asfáltico, gasolina natural C5+, asfalto diluído intermediário, óleo lubrificante, entre outros*), por transferência, de estabelecimentos industriais da mesma empresa, portanto, de propriedade do mesmo titular, localizados em outras Unidades da Federação. Transferências recebidas, em sua maior parte, das unidades fabris da Petrobrás localizadas nos Estados do Amazonas, Rio de Janeiro e Pernambuco e demais unidades da empresa, conforme detalhamentos contidos nos Demonstrativos inseridos às fls. 46 a 57 deste PAF.

Segundo os Autuantes, o contribuinte ao calcular o ICMS incidente nas saídas por transferências, não atendeu ao regramento previsto no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, resultando na apropriação de créditos fiscais de ICMS para além do permitido pela legislação federal, repercutindo em prejuízo da arrecadação desse tributo no Estado da Bahia.

De acordo com o que foi apresentado na peça acusatória a base de cálculo sob a qual incidiu a alíquota interestadual do ICMS nas saídas por transferência, cujos créditos foram submetidos a apuração do ICMS na unidade fabril da Petrobrás sediada no Estado da Bahia, deveria ser composta exclusivamente pelo custo da mercadoria produzida, assim entendida, nos termos do dispositivo da LC nº 87/96 acima referenciado, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Os Autuantes no curso da auditoria fiscal, buscando aferir a aplicação da norma supra, nas transferências recebidas pela empresa auditada, emitiram intimações, apensadas às fls. 13 a 20 dos autos, 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.

Registraram, nas suas intervenções neste processo, que a Autuada se recusou a apresentar tais documentos, com o detalhamento dos custos de produção na forma como foi solicitada pela Auditoria, apesar de ter sido sucessivamente intimada para este fim.

O contribuinte, por sua vez, desenvolveu seus argumentos defensivos centrados nos seguintes pontos:

**I – a metodologia de apuração dos custos do processo de refino do petróleo adotados pela empresa autuada está correta;**

**II – no presente caso não foram atendidos os pressupostos para a adoção do arbitramento da base imponível;**

**III – a impossibilidade de utilização dos dados da DIPJ (Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica), para se apurar os valores dos itens de custos nas saídas por transferência;**

**IV – a existência de Laudo Pericial, na condição de prova emprestada de outro processo, que tratou do mesmo tema em discussão nesta lide.**

Antes, porém de adentrar no exame dessas questões, faz-se necessário tecer algumas considerações em torno dos aspectos formais do presente ato de lançamento.

A partir da leitura de todas as peças dos autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciadas de acordo com demonstrativos detalhados do débito (fls. 05/06 e fls. 46/57, estas últimas já acima referenciadas). Houve ainda a indicação correta do nome (razão social), do endereço e dos demais dados relacionados à qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da

legislação infringidos. O contribuinte foi notificado de todas as etapas do procedimento fiscal, desde o início da auditoria até a conclusão dos trabalhos, com a lavratura do Auto de Infração, sendo-lhe assegurado o contraditório e o pleno exercício do direito de defesa. Inexistem, portanto, vícios formais do procedimento fiscais, enquadráveis nas disposições do art. 18 do RPAF, capazes de anular os atos praticados ou mesmo impossibilitar este órgão julgador a ingressar nas questões de mérito ventiladas na inicial defensiva.

No que se refere ao pedido empresarial de envio do PAF para a realização de diligência ou perícia fiscal: trata-se de medida saneadora desnecessária nesta lide, visto que a matéria de fato foi esmiuçada em detalhes pelas partes, inclusive com a apresentação pela defesa de laudo pericial, na condição de prova emprestada, cujo conteúdo foi apreciado em decisão judicial, proferida nos autos do processo de Embargos à Execução tombado sob o nº 0307250-71.2015.8.05.0001. Nessas circunstâncias, indefere-se a produção de nova prova técnica nestes autos, aplicando-se, ao caso, as disposições do art. 147, inc. I, letra “a” do RPAF/99.

Passo doravante a enfrentar as questões de mérito suscitadas pelas partes neste feito.

Examinarei de forma conjunta as alegações da defesa relacionadas à: **metodologia de apuração dos custos do processo de refino do petróleo, do qual resultou a produção da Nafta Petroquímica e demais produtos: os pressupostos para a adoção do arbitramento da base impositiva; a utilização dos dados da DIPJ (Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica), para se apurar os valores dos itens de custos nas saídas por transferência, e o Laudo Pericial sobre o tema em discussão nesta lide.**

Verifico que a Petrobrás ao se valer do sistema de apuração dos seus custos de produção pelo método de Rateio por Absorção, o fez apresentando ao fisco um valor fechado, indicando que o CUSTO FISCAL corresponde, em média, a 98,5061% do CUSTO TOTAL DE PRODUÇÃO (CUSTO CONTABIL), em total desconhecimento com o constante da contabilização do “CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS”, consignado no “Registro L210” da Escrituração Contábil Fiscal, ECF, entregue à Receita Federal do Brasil, que se encontra às fls. 07 a 11 deste PAF, relativo ao exercício de 2015.

Convém destacar, conforme foi pontuado pelos autuantes, na peça informativa, que o registro L210 da ECF equivale ao contido na Declaração de Informações da Pessoa Jurídica (DIPJ), mas especificadamente a FICHA 04-A (CUSTO DOS PRODUTOS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA), que representa, em verdade, uma consolidação dos CUSTOS DE PRODUÇÃO DOS VÁRIOS PRODUTOS FABRICADOS pela empresa em suas diversas unidades produtivas e contabilizados pelo método de Rateio por Absorção, critério de quantificação dos custos também estimado, mas aceito pela legislação do Imposto de Renda e adotado pela empresa.

De forma que o Registro da ECF L210 é uma espécie de consolidação dos custos de produtos fabricados por todas as unidades da Petrobrás. Para se obter essa consolidação se faz necessário apurar o custo de cada produto, mesmo se empregando o método de rateio por absorção para a quantificação dos custos de produção.

Nessa linha de entendimento, mostra-se razoável o critério de apuração dos custos de produção da Nafta Petroquímica e dos demais produtos fabricados pela empresa, adotada pelos autuantes a partir dos dados consolidados no Registro L210 da ECF, informações extraídas da própria ECF da Petrobrás, entregues à Receita Federal, considerando que o contribuinte ao ser sucessivamente intimado pela fiscalização não apresentou os arquivos da sua escrita fiscal contábil com o detalhamento dos componentes previstos no art. 13, § 4º, inc. II da LC 87/96, compreendendo as rubricas: matérias-primas, materiais secundários, mão-de-obra direta e acondicionamento (embalagens).

Nessas circunstâncias não restou ao fisco outra alternativa senão aplicar ao caso as disposições do art. 22-B, parágrafo único, inciso II, com a seguinte redação:

**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.*

***Nota: O art. 22-B. foi acrescentado pela Lei nº 12.605, de 14/12/12, DOE de 15/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.***

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

(...)

***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 no Registro L210 da Escrituração Contábil Fiscal, admitindo-se como crédito fiscal o valor encontrado pela aplicação da alíquota interestadual sobre a base de cálculo arbitrada.

***Nota: A redação atual do inciso II, do Parágrafo único do art. 22-B foi dada pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19.***

Importante frisar ainda, que essa metodologia de apuração da base de cálculo através de arbitramento, quando o contribuinte não apresenta os elementos componentes de custo de produção das mercadorias transferidas entre seus estabelecimentos, foi objeto de perícia fiscal-contábil, nos autos do processo de Embargos à Execução, já acima referenciado, envolvendo caso idêntico ao que se encontra em exame nesta instância administrativa. Nessa demanda, não foram acolhidas as conclusões apresentadas no laudo pericial citado pela Petrobrás na sua peça de defesa, resultando, ao final, na prolação de sentença em que se declarou o acerto do procedimento fiscal ora impugnado.

Servimo-nos dos mesmos fundamentos da decisão judicial, cujos trechos mais importantes, abaixo transcrevemos, com destaque em negrito e grifos das referências feitas ao laudo pericial, mencionado pela defesa na inicial, na condição de prova emprestada:

**EMBARGOS À EXECUÇÃO – PROCESSO nº 0307250-71.2015.8.05.0001.**

**TRECHOS DA SENTENÇA PROFERIDA PELA JUÍZA DE DIREITO Dra. MARIA VERÔNICA MOREIRA RAMIRO – 11ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA DA COMARCA DE SALVADOR**

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

*Por todo o exposto, entendo por correto o procedimento fiscal de arbitramento da base de cálculo que gera o crédito de ICMS das entradas das mercadorias transferidas de outras unidades da Federação da Embargante, vez que restou demonstrado que nos aludidos valores se encontravam incluídas parcelas outras de custo da produção, além das estabelecidas na legislação do ICMS.”*

[...]

*Sendo assim, e por amor ao debate, esclarece-se, ainda, que o coeficiente fiscal utilizado pela Petrobras, de 90%, supera os custos da produção da mercadoria objeto da autuação, tendo em vista, rediga-se, que houve a “consideração de convenções contábeis e práticas usuais de contabilidade adotada na indústria, as quais extrapolam o rol elencado no art. 13 da LC 87/96, quais sejam, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”, como claramente fundamentado na sentença hostilizada, sem contar o método de absorção aplicado por ela.*

*Em complemento ao argumento acima, depreende-se dos autos, notadamente do PAF, que, em nenhum momento, a Petrobras disponibilizou o custo mensal da mercadoria produzida (nafta petroquímica) com a abertura das contas/itens, com os respectivos valores mensais, requerida nas inúmeras intimações feitas nesse sentido, com base no método do custeio por absorção empregado, tanto que deu, com isso, ensejo à fiscalização por arbitramento.*

**Ademais, ratifica-se, neste ato, as contradições do laudo pericial, como mencionado na sentença, acrescentando-se a elas, que o Perito deixou de verificar que a Autuada não fez a abertura mensal do custo da produção, cabendo acentuar, por fim, que o laudo pericial apontou apenas três meses do custo da produção, os quais, como pontuado pelo Estado da Bahia, foram elaborados sem a abertura, pelo Perito, da matéria prima da Petrobras para identificar o valor dos materiais intermediários do total da matéria-prima.**

*Além disso, a própria Petrobras afirma que obtém a produção da nafta petroquímica nas Unidades de Destilação Atmosférica (UDAs), com destino imediato ao tanque de armazenamento e posterior comercialização sem que tenha havido análise do expert sobre relevante ponto.*

*É factual que o custo da mercadoria, mesmo em processo de produção conjunta, pode ser feito por etapas ou fases do processo. É o que ocorre, por exemplo, com a nafta petroquímica, obtida na primeira fase do processo de refino (destilação atmosférica ou destilação primária ou direta).*

[...]

*O estudo detalhado desta demanda, inclusive após o manejo dos embargos, resultou na certeza de que a empresa, querendo, poderia apresentar uma DIPJ para cada refinaria de petróleo e para cada produto fabricado, especialmente quanto à nafta, em face de sua peculiaridade de obtenção na 1ª fase do processo de refino.*

*Se assim o fizesse, facilmente seria identificada a base de cálculo correta, pois a Receita Federal manda inserir em compra de insumos três dos quatro itens previstos no art. 13, par 4., II, da LC 87/96 (MP, MS e ACOND.). Ficaria faltando apenas a mão-de-obra que seria identificada com os valores de pessoal, encargos sociais etc.*

Ainda no tocante aos argumentos de mérito, descabe a alegação defensiva de que a correta compreensão da matéria careceria 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 (petróleo), 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 e na forma exigida na LC nº 87/96.

Entendo também que a interpretação adotada pelos Autuantes neste processo não fere o princípio do pacto federativo, aplicando ao caso as disposições dos arts. 101 e 102 do CTN, pois em nenhum momento os atos praticados foram fundamentados em legislação estranha à competência constitucional do Estado da Bahia, e considerando que a exigência fiscal em exame recaiu sobre contribuinte inscrito neste Estado. A legislação da Bahia não permite, nem poderia permitir, crédito de ICMS em desconformidade com a LC nº 87/96. Portanto, são os contribuintes dos Estados de origem das mercadorias remetidas em transferência que estão exorbitando da LC 87/96 e da Constituição Federal.

Insubsistentes também as alegações defensivas que tiveram 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, que 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. Esta regulamentação

não trata de definição de base de cálculo em transferências interestaduais, destoando, deste modo da discussão travada neste processo.

Importante destacar ainda que a Lei nº 14.030, de 12/12/2018, alteradora da Lei nº 7.014/96, passou a determinar, para a formação da base de cálculo nas transferências de mercadorias promovidas por estabelecimentos que exerçam atividade econômica de fabricação de produtos de petróleo e gás natural, a exclusão tão somente das rubricas depreciação, manutenção e amortização, estabelecendo que esses elementos não integram o conceito de “material secundário”, de forma que no caso em exame, o procedimento de arbitramento adotado pelos autuantes excluiu da base impositiva somente aquelas rubricas, identificando o percentual de estorno de 23,38%, ficando, portanto, preservado o crédito de ICMS no percentual de 76,62%.

Por último, cabe ainda fazer referência também a algumas decisões deste CONSEF envolvendo matéria idêntica a que está sendo discutida neste processo, adotada mesma linha de entendimento por nós aqui desenvolvida: Acórdãos 0053-01/18; 0081-02/18; 0137-05/18; e, 0050-12/19. Este último proferido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, no reexame da questão trazida à 2ª instância, através da interposição dos Recursos de Ofício e Voluntário, finalizados com o reconhecimento e pagamento, pela Petrobrás, dos valores mantidos na autuação pela 1ª instância de julgamento.

A título de conclusão podemos afirmar que a utilização dos dados da DIPJ e depois das informações contidas no Registro L210 da Escrituração Contábil Fiscal, visando o arbitramento da base de cálculo nas transferências está prevista na Lei 7.014/96, sendo deste modo perfeitamente adequado para o desiderato fiscal adotado neste PAF. 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 da verdade material.

De todo o exposto, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA TOTAL deste Auto de infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0009/20-1**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$39.601.832,29**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/1996, e dos demais consectários legais (juros moratórios e atualização monetária).

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de dezembro de 2020.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE / RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - JULGADOR