

A. I. Nº - 206891.0015/20-1
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. PETROBRAS
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e
PAULO CESAR DA SILVA BRITO
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 08/07/2021

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0080-03/21-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo, o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, e art. 17, § 7º da Lei nº 7.014/96. Cálculo do débito efetuado por meio de arbitramento, em conformidade com as disposições legais. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 06/11/2020, refere-se à exigência de R\$29.303.945,09 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 01.02.23: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela Unidade Federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, nos meses de janeiro a dezembro de 2018.

Consta, na descrição dos fatos: ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO – Se o registro L 210 (que substituiu a DIPJ de cada Unidade Produtiva fosse apresentado, 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, § 4º, inciso II, da Lei Complementar 87/96, combinado com o previsto na Lei 14.030, de 12/12/2018, onde determina que depreciação, manutenção e amortização não integram o conceito de “material secundário”.

Como o custo dos produtos de produção própria (Registro L 210 da Escrituração Contábil fiscal – ECF) da Empresa, não foi entregue para cada Unidade Produtiva e para cada produto fabricado, objeto das intimações realizadas, ficou perfeitamente caracterizada a omissão quanto à entrega dos elementos imprescindíveis para que os Auditores pudessem realizar o seu trabalho. Neste contexto, restou apenas a alternativa legal de aplicação do procedimento de Arbitramento estatuído no art. 22-B da Lei do ICMS.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 63 a 74 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa, reproduz a acusação fiscal e afirma que o arbitramento se mostra em manifesta desconformidade com a legislação, seja porque a Petrobras não deixou de apresentar os dados de composição de custo fiscal, seja porque não existe Registro L-210 “para cada Unidade Produtiva e para cada produto fabricado”, seja porque não é admissível a utilização do Registro L-210 para mensurar a base de cálculo, conforme passa a demonstrar.

Alega que, diferentemente do alegado na autuação, a Petrobras não deixou de atender às demandas de apresentação de documentos relativos à composição do custo fiscal. A verdade é que os autuantes solicitaram documentação que, simplesmente, não existe. Afirma que não ocorrem no caso concreto os pressupostos autorizadores do arbitramento, refugindo o proceder do Fisco ao comando do art. 148, do Código Tributário Nacional.

Ressalta que é ônus do Fisco demonstrar, de antemão, a suposta imprestabilidade da documentação fiscal do contribuinte ou irregularidades crassas em suas declarações, conforme prescreve o aludido art. 148. Diz que a pretensa constituição do crédito tributário por meio do arbitramento consubstancia técnica ou critério substitutivo e excepcional, que a legislação tributária prevê para situações extremas, só quando esgotados, sem êxito, os meios para apuração à luz de documentos e critérios válidos, legais, razoáveis e adequados que possam viabilizar o lançamento de ofício em consonância com a expressão econômica real do fato imponible.

Em retrospecto histórico, informa que a Fiscalização lavrou em 18/09/2020 o Termo de Intimação nº 175565, em complemento dos termos 122068, de 10/05/2019, e 147474, 10/01/2020, tendo como foco principal a composição dos gastos que foram alocados nas contas contábeis que compõem o custo fiscal nas operações interestaduais oriundas dos estabelecimentos situados nos demais Estados e apresentação dos arquivos do registro L210 das ECF dos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019.

Afirma que, diante das intimações, a gerência contábil da Petrobras (CONTRIB/TPG/TIND/FISC-ICMSNNECO-PISCOFIN), sempre em espírito colaborativo e de boa-fé, para fins de esclarecimento e mútua compreensão, chegou até a realizar reuniões com os fiscais responsáveis pela fiscalização, reportando com integralidade as informações relacionadas ao custo fiscal, e encaminhando os documentos e planilhas de dados pertinentes à apuração do custo, inclusive enviando o Registro L-210.

Assegura que deu cumprimento às intimações e após reuniões realizadas, entregou as planilhas com a composição dos custos dos produtos acordados com a SEFAZ/BA, através dos expedientes (cartas externas) CONTRIB/TPG/TIND/FISC-ICMSNNECO-PISCOFIN 0203/2020, de 09/10/2020; 0218/2020, de 16/10/2020; e 0243/2020, de 23/10/2020 (em anexo).

Registra que conforme consta da própria descrição do auto de infração, os autuantes solicitaram um documento que não existe: “Registro L-210 da Escrituração Contábil Fiscal – ECF da Empresa para cada Unidade Produtiva e para cada produto fabricado”.

Diz que o Registro L-210 não é preenchido com informações segregadas por estabelecimento, muito menos por produto. A regulação e o próprio programa de preenchimento da DIPIJ, o SPED, contemplam apenas um único registro pertinente à totalidade da pessoa jurídica. A Instrução Normativa RFB nº 1.422/2013, vigente no período autuado, dispunha sobre a Escrituração Contábil Fiscal (ECF), e estabelecia em seu art. 1º que “a partir do ano-calendário de 2014, todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de forma centralizada pela matriz”.

Ressalta que no art. 2º da mesma Instrução Normativa, são disciplinados os elementos a serem informados na ECF, exigindo-se a descrição das operações que influenciem a composição da base de cálculo e o valor devido do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Em nenhum dos diversos incisos deste dispositivo se cogita de elaboração de registro segregado por estabelecimento ou por produto.

Menciona, ainda, que a referida Instrução previu em seu art. 4º um Manual de Orientação do Leiaute da ECF a ser divulgado pela COFIS por meio de Ato Declaratório Executivo. Esse manual contém informações de leiaute do arquivo de importação, regras de validação aplicáveis aos campos, registros e arquivos, tabelas de códigos utilizadas e regras de retificação da ECF. E esse manual, ao disciplinar o Registro L-210, nada trouxe que exigisse segregação por estabelecimento ou por produto.

Assegura que a Petrobras nem mesmo conseguiria preencher o SPED com informações segregadas “para cada Unidade Produtiva e para cada produto fabricado”. Por consequência, não é possível a geração do Registro L-210 dessa maneira. Diante disso, entende que a exigência dos autuantes para que a Petrobras apresentasse “Registro L-210 da Escrituração Contábil Fiscal – ECF da Empresa para cada Unidade Produtiva e para cada produto fabricado” é completamente incabível.

Também destaca que o preenchimento do SPED com as informações da ECF, constitui uma obrigação acessória relativa à tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tributos de competência da União, na forma do art. 153, III, e 195, I, “c”, da Constituição Federal.

Afirma que compete ao Fisco Federal disciplinar essa obrigação acessória, e no caso concreto fê-lo de modo a determinar a prestação de informações centralizadas na matriz, sem possibilidade normativa ou mesmo prática de se formar um “Registro L-210 da Escrituração Contábil Fiscal – ECF da Empresa para cada Unidade Produtiva e para cada produto fabricado”, como requerido pelos autuantes. Diz que ficou evidente o desacerto da autuação em apontar uma suposta ausência de apresentação de documentos no caso concreto, pelo fato de que não existe o registro na forma requerida pelos autuantes. O único Registro L-210 que existe é aquele encaminhado na época da fiscalização, centralizado pela matriz, como determina a legislação tributária federal.

Entende que não há, no caso concreto, os pressupostos do arbitramento, já que o art. 22-B da Lei Estadual nº 7.014/1996 só autoriza a adoção dessa medida “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”.

Diz que no caso concreto, tratando-se de mercadoria produzida, somente poderia ser exigido da Petrobras “o detalhamento da composição do custo da mercadoria”, o que foi fornecido aos autuantes. Pretender arbitrar sobre o que existe, apenas porque a realidade do que há não agrada, não se coaduna com o art. 148, do CTN.

Diz que não há na lei estadual qualquer vinculação a um “Registro L-210 da Escrituração Contábil Fiscal – ECF da Empresa para cada Unidade Produtiva e para cada produto fabricado”, e nem poderia haver, já que não pode o Estado da Bahia estabelecer obrigações acessórias a tributos da União.

Se não há tal exigência, e como a ninguém é dado fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, o lançamento é natimorto e inapto a gerar CDA válida. Frisa que houve sim atendimento às disposições do art. 148-A do RICMS/97 e do art. 263 do RICMS/BA, de 2012, os quais disciplinam os documentos necessários para comprovação do custo fiscal, sem fazer qualquer referência à exigibilidade de um “Registro L-210 da Escrituração Contábil Fiscal – ECF da Empresa para cada Unidade Produtiva e para cada produto fabricado”.

Afirma 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. Sendo, pois, ilegal o arbitramento utilizado, deve-se julgar de logo improcedente a autuação.

Diz que os autuantes aventaram que a Petrobras poderia ter apresentado um “Registro L-210 da Escrituração Contábil Fiscal – ECF da Empresa para cada Unidade Produtiva e para cada produto fabricado”, invocando trecho da decisão judicial de primeira instância tomada no julgamento dos embargos à execução fiscal nº 0307250-71.2015.8.05.0001.

Registra que a decisão judicial em questão não possui o alcance alegado pelos autuantes, muito menos possui força de coisa julgada aventada por eles. A começar pelo fato de que essa alegação não foi trazida sequer na sentença, conforme documentos em anexo. Em verdade, diante de embargos de declaração opostos por ambas as partes, a MM. Juíza *a quo* aventou que a Petrobras

“poderia apresentar uma DIPJ para cada refinaria de petróleo "e para cada produto fabricado”, mas não trouxe nenhuma fundamentação para amparar essa alegação.

Entende que a alegação da íncrita julgadora simplesmente não tem amparo na realidade contábil-operacional, pois a realidade do preenchimento do SPED é que não se consegue inserir outro dado que não aquele centralizado na matriz, e para toda a pessoa jurídica. Isso transparece haver escapado à douta Magistrada e certamente seria objeto de revisão oportuna nas vias recursais perante o Poder Judiciário.

Por isso, e por vários outros motivos, a r. sentença não transitou em julgado, pois foi objeto de apelações tanto da Petrobras quanto do Estado da Bahia. Diz que se desconstitui também o argumento dos autuantes de que essa decisão, que repousou num ponto que, se bem analisado, avista-se estar completamente fora da realidade, teria amparo de coisa julgada sob qualquer aspecto.

Informa que o processo nº 0307250-71.2015.8.05.0001 chegou a termo quando a Petrobras e o Estado da Bahia fizeram uma composição, veiculada nos autos por meio de petição conjunta, em vista da edição da Lei nº 14.016/2018. Diz que a postura adotada pelo Fisco no presente caso, além de gerar perplexidade por sua atecnia, gera insegurança jurídica para eventuais transações futuras.

Registra que, diante da composição de ambas as partes, o relator dos recursos no Eg. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia homologou o pedido de extinção, o que causou o término do processo antes da análise dos recursos, de modo que transitou em julgado a decisão homologatória do ajuste realizado entre as partes, nos termos da respectiva certidão de trânsito em julgado ora anexada.

Conclui que a aludida sentença não foi acobertada por coisa julgada quanto à alegação ora discutida, como aventado pelos autuantes, de modo que não se pode tomar como verídica a alegação de que a Petrobras poderia apresentar inúmeras DIPJ, alegação esta que, repete, simplesmente não é verdadeira.

Menciona que o art. 180 do RPAF-BA estabelece que se aplicam subsidiariamente ao processo administrativo fiscal as normas do Código de Processo Civil. Diante disso, observa que o art. 504, inciso II, do Código de Processo Civil dispõe que “não faz coisa julgada a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença”. E naquele caso, a única verdade sedimentada foi o interesse em extinguir a demanda pela via transacional, e nunca mediante reconhecimento de qualquer procedência da pretensão fiscal.

Afirma ser questionável e insubsistente a alegação monocraticamente ventilada pela d. julgadora naquele processo judicial não conta com amparo da coisa julgada, nem implica ser verdadeira a alegação, e isso por força expressa de lei, recepcionada pelo RPAF.

Diz que por força do art. 180 do RPAF c/c art. 504, II, do Código de Processo Civil, não se pode admitir como verdadeira a alegação dos autuantes de que a Petrobras poderia ter apresentado um “Registro L-210 da Escrituração Contábil Fiscal – ECF da Empresa para cada Unidade Produtiva e para cada produto fabricado”, de modo que se mantém incólume a defesa quanto à impossibilidade de arbitramento pela não apresentação de um documento que não existe.

Quanto ao arbitramento da base de cálculo, reafirma que não existe “Registro L-210 da Escrituração Contábil Fiscal – ECF da Empresa para cada Unidade Produtiva e para cada produto fabricado”, de modo que não é admissível o lançamento com base no arbitramento. A apuração do custo fiscal deve ser feita com base nos dados apresentados pela Companhia, que demonstram os valores empregados na formação do custeio, e que são anexados também à defesa.

Diz que se verifica que 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, com isso, foi de 23,49%, relativo às contas depreciação, amortização e manutenção.

Informa que realizou o levantamento e a análise dos custos praticados nas operações com o produto Nafta Petroquímica (PB6NQ), no ano de 2018, e identificou 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.

Diz que se pode observar, que o percentual de estorno aplicado na autuação é completamente destoante da realidade. Exemplificativamente, cita a composição do custo fiscal de transferência da nafta petroquímica, que gerou o crédito fiscal utilizado em 2018.

Observa que o coeficiente fiscal utilizado pela Petrobras para determinação da base de cálculo é de 97,0%, 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. Desse modo, mesmo que, apenas “argumentativamente falando”, toda a rubrica 44 (serviços) fosse objeto de glosa, seria mínima a participação dessa rubrica no custo fiscal, ou mesmo no custo de produção, apenas de 0,4%.

Afirma que as mesmas circunstâncias ocorrem nos demais exercícios, na forma detalhada no anexo. Com isso, entende restar demonstrado o manifesto e abusivo desacerto de se empregar o percentual de glosa aplicado pelo Fisco, que é de 20,05%, tendo em vista que esta proporção é completamente dissociada da realidade do processo de refino.

Mais uma vez, destaca 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. Afirma que o uso dos dados constantes do Registro L 210 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, informa que faz a juntada ao presente processo, do detalhamento dos custos do produto Nafta Petroquímica, no ano de 2018, e alega que restou evidenciado no anexo, toda a rubrica de “serviços” corresponde em média a menos de 2% do custo de produção. Entende que a correta compreensão da matéria não prescinde de 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.

Registra que, diferentemente do processo de indústria de montagem, o processo de refino é de desagregação, gerando compulsoriamente constituintes intermediários que são posteriormente misturados, processados e tratados para a especificação de derivados comerciais para atender as demandas do mercado.

Afirma que 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, 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 Petrobras utiliza o consagrado método da margem bruta percentual do valor líquido realizável. Por esse método, os custos conjuntos da produção são repartidos proporcionalmente ao resultado da multiplicação dos volumes produzidos e seus respectivos

valores médios de realização. Destaca o que estabelece o § 12, inciso II, do art. 17 da Lei nº 7.014/1996, acrescido pela Lei nº 14.030/2018.

Alega que conforme previsto na norma em questão, é absolutamente cabível que Petrobras utilize o custeio por absorção, contemplando todos os gastos do processo produtivo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio: trata-se de processo integrado de custeio devidamente compatível com a legislação societária e fiscal, inclusive por determinação do art. 13 do Decreto-Lei 1.589/1977, que, ao dispor sobre o imposto renda, não admite o uso de outro.

Informa que nos seus registros contábeis, 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/Aluguéis/Encargos~~
- ~~46 – Impostos/Taxa~~
- ~~48 Depreciação/Amortização~~
- ~~49 – () Recuperação de Gastos~~

Também informa que 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 são explicadas da seguinte forma:

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

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

Esclarece que a partir do custeio por absorção, atribuiu gastos incorridos no processo de refino para cada grupo de conta contábil que compõe o custo fiscal observando o critério de mensuração eleito que, no caso, foi efetuado proporcionalmente ao volume produzido multiplicado pelo preço/valor médio de realização (método da margem bruta percentual do valor líquido realizável).

Apresenta ilustração do processo de alocação dos custos, em uma análise simplificada da produção a partir do fluxo em uma refinaria padrão, e informa 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.

Ressalta que os gastos do processo produtivo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio, são apropriados e atribuídos em determinadas contas contábeis, segundo a natureza de cada um deles. Ilustrativamente, apresenta a 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
TOTAL	1.000,00

Informa, ainda, que no período, também é 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 da atividade. Apresenta os valores a título exemplificativo.

Diz que elaborou planilha do custo de produção de cada produto gerado ao final do processo de refino estabelecido pelo critério da margem bruta percentual do valor líquido realizável que é aplicável ao caso da nafta petroquímica. Informa que pela metodologia determinada pela legislação do imposto de renda, com a exclusão de qualquer outra, no exemplo em tela ter-se-ia um custo total para a produção de R\$109.628,39 m³ de NAFTA de R\$ 80 milhões, e o custo por unidade produzida de R\$ 729,73/m³ (80.000.000,00/109.628,39).

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

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

Diz que no exemplo apresentado, enquanto o custo de produção dos 109.628,39 m³ 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. Entende que a metodologia utilizada permite seguir a legislação federal sobre a apuração dos custos e, ao mesmo tempo, compatibilizar a incidência dela com as peculiaridades do processo de refino – desagregação – e com a LC 87/96. Alega que no caso concreto, o custeio por absorção utilizado 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.

Frisa que a impossibilidade fática é resultado da natureza do processo produtivo de refino – produção por desagregação do petróleo –, no qual são gerados compulsoriamente constituintes intermediários que são posteriormente misturados, processados e tratados para a especificação de derivados. Diz que a pretensão da Fiscalização, no sentido de impedir que a nafta petroquímica participe com a parte dos custos conjuntos na indústria do petróleo é inviável. Neste caso, a

comercialização das mercadorias com baixo valor comercial geradas na produção se tornaria economicamente inviável, porque o custo de produção seria superior ao seu preço no mercado. Assim, a visão integrada ameniza a situação, distribuindo melhor os custos totais de produção por cada coeficiente de equivalência.

Assegura que a metodologia empregada segue estritamente as regras fiscais e contábeis para a apuração de custos, na linha do que determina o Pronunciamento Técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, cujo item 14 trata dos custos de produção conjunta, e destaca que a partir da publicação da Lei Federal nº 11.638/07, os pronunciamentos técnicos (CPC) ganharam força normativa no âmbito societário.

Destaca a informação em perícia judicial realizada nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, no qual são partes o Defendente e o Estado da Bahia e se discute o Auto de Infração nº 279469.0005/12-5, cuja controvérsia é idêntica à do presente caso, inclusive por tratar da mesma mercadoria derivada de petróleo (a nafta petroquímica).

Ressalta, ainda, a nova regulamentação para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD trazida pelo Ato COTEPE/ICMS nº 48/2017. Em face da sua complexidade (e novidade), o COTEPE, ao regulamentar o preenchimento da EFD, expediu um Guia Prático, de observância obrigatória pelos Contribuintes, encontrando-se na versão 2.0.21, de acordo com o parágrafo único do art. 1º do Ato COTEPE 09/08, redação dada pelo Ato COTEPE 48/2017. Diz que em relação ao Guia Prático, não pode haver dúvidas de que a atividade de refino da PETROBRAS, tais como aquelas relacionadas à produção de nafta petroquímica, tem outra natureza, com previsão em outro código no BLOCO K, e que a atividade de refino da PETROBRAS etiqueta-se como “produção conjunta”, extraindo-se tal enquadramento, com extrema facilidade, da descrição do Registro “K290” (“entende-se por produção conjunta a produção de mais de um produto resultante a partir do consumo de um ou mais insumos em um mesmo processo”).

Afirma ser inaceitável que, de um lado, o CONFAZ, ao disciplinar a escrituração fiscal, reconheça a inviabilidade de se especificar os custos individuais na produção conjunta, mas, de outro lado, um de seus membros (a SEFAZ/BA) ignore tal regulamento, de modo a exigir que se fixe o custo da mercadoria produzida especificamente, para cada unidade de derivado de petróleo, pelos métodos reputados inviáveis pelo CONFAZ.

Entende que não há fundamento que sustente a subsistência da Infração nº 01, seja em razão de não haver qualquer erro na metodologia de apuração dos custos utilizada pelo 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.

Sobre a utilização dos dados da DIPJ alega que a Fiscalização não poderia, nos termos dos arts. 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da LINDB, utilizar os dados da DIPJ ou do Registro L-210 para apurar o custo fiscal, como feito no presente caso. Isso porque o sujeito ativo da obrigação tributária deve, ao valer-se de arbitramento, aproximar, na maior medida possível, o valor por meio dele encontrado à verdade material, sob pena de violá-la. 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. Neste sentido, apresenta o entendimento da doutrina.

Afirma que “a tributação com base em valores estimados ou presumidos caracteriza uma presunção relativa, já que sempre tem direito o contribuinte de fazer prova em contrário, demonstrando a verdadeira base de cálculo do tributo”. Por isso, entende que no presente caso, o arbitramento da base de cálculo não poderia se efetuar com base na DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, atualmente consistente no Registro L-210, que apresenta as informações consolidadas de todas as unidades da Petrobras, e não leva em conta o perfil específico de cada refinaria envolvida na transferência autuada, volume de produção, idade ou tempo de vida útil da refinaria e cesta de produtos.

Diz que a utilização das informações da DIPJ cria uma base de rateio igual para todas as unidades produtivas e produtos da Petrobras e possui nenhuma correlação com o custo da nafta petroquímica no estabelecimento de origem. No caso da REDUC, por exemplo, 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. Afirma que o critério de arbitramento destoa do princípio da verdade material e, assim, viola o art. 148 do CTN, como se afirmou na Perícia Judicial já citada, a qual pontou que o arbitramento com base na DIPJ não seria consistente:

Alega, ainda, que as inconsistências na Infração nº 01 chegam 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, o cálculo deveria atender ao art. 22 da Lei Estadual nº 7.014/1996, que trata da hipótese “em se tratando de estabelecimento industrial”. Por isso, afirma não restar dúvidas de que o lançamento fiscal é insubsistente, pois seja porque se efetuou a estimativa de base de cálculo sem os pressupostos materiais que a autorizam, seja porque os critérios utilizados para o arbitramento 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).

Assegura que os fatos e fundamentos apresentados na defesa são suficientes para revelar que os levantamentos elaborados pela Fiscalização são incapazes de gerar mínimo arrimo à infração em foco, porquanto inúmeras inconsistências foram comprovadas tanto nos demonstrativos quanto nos fundamentos legais das imputações. Ainda assim, em casos dessa espécie, geralmente seria necessária produção de prova pericial. As peculiaridades da operação de refino, na qual, por desagregação e de forma integrada, podem ser gerados até 52 produtos, e seus impactos na formação tanto do custo de produção como do “custo fiscal” (art. 13, §4º, II da LC nº 87/96) demandam conhecimento técnico especializado – que a Junta de Julgamento não possui – a fim de que sejam efetivamente inúmeras questões em aberto.

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

Nesse contexto, entende que se deve aplicar, ao caso, o art. 180 do RPAF que, por sua vez, remete ao art. 472 do CPC, 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”. Informa 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, se esta Junta de Julgamento Fiscal entender de forma diversa, alega que não resta alternativa salvo a de requerer a prova técnica (RPAF, arts. 123, §3º, 145, *caput*, e 150, II), indicando, desde já, os quesitos a serem respondidos, como exige a legislação, indicando seu assistente técnico: Sandro Marcio Antunes Reis, Contador, CRC BA-020917/O-2, CPF 507.865.805-00, Telefone: 71 – 987896717.

Por tudo o quanto exposto, requer 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. No julgamento, requer que a impugnação seja acolhida, para julgar improcedente o Auto de Infração.

Requer, ainda, o acolhimento da prova técnica produzida nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001 (art. 180 RPAF c/c 472 do NCPC) ou, em ordem sucessiva, a realização de perícia

técnica e contábil (RPAF, arts. 123, §3º, 145, *caput*, e 150, II), sob pena de cerceamento ao direito de defesa e consequente nulidade.

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 98 a 119 dos autos. Nas considerações iniciais, fazem um breve histórico que culminou com a imperiosa aplicação do procedimento do arbitramento. Dizem que este trabalho teve início em 10.05.2019 (data da leitura da intimação feita pelo Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, sob número 122068, doc. anexo) e renovado pelo DT-e 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.

Reproduzem as informações constantes no corpo do presente Auto de infração, dizem que o autuado não apresentou os dados relativos aos custos das mercadorias produzidas objeto das intimações realizadas, ficando caracterizada a omissão quanto a entrega dos elementos imprescindíveis para que os Auditores pudessem realizar o seu trabalho, restando apenas a alternativa legal de aplicação do procedimento do arbitramento estatuído no art. 22-B da Lei do ICMS (Lei 7014/96 e alterações).

Informam que foi elaborado 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, consequentemente, 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, fazem uma síntese dos pontos apresentados na impugnação do Autuado. Comentam sobre a alegação defensiva da impossibilidade de utilização dos dados da ECF (Registro L 210, ex DIPJ). Critérios de arbitramento do art. 22-B da Lei Estadual nº 7.014/96 e Ausência dos pressupostos para o arbitramento da base de cálculo nas transferências interestaduais (itens i, iii, iv e v da Impugnação)

De início esclarecem que o custo dos produtos de produção própria apresentado à Receita Federal do Brasil por meio da entrega do “Registro L210 da ECF”, que é o equivalente ao contido na Declaração de Informações da Pessoa Jurídica (DIPJ) e especificamente na “Ficha 04A” (custo dos produtos de produção própria), é uma consolidação dos custos de produção dos vários produtos fabricados pelo Impugnante, contabilizados pelo método de rateio por absorção (espécie também de arbitramento).

Dizem que esse registro contábil da ECF (L210), é uma espécie de junção ou consolidação, em um só documento, dos Registros L210 de cada unidade produtiva. Ou seja, para fazer a consolidação dos custos dos produtos fabricados, necessário, obviamente, se ter o custo de cada um dos produtos produzidos, mesmo se empregando o método de rateio por absorção. Senão, seria impossível a realização dessa consolidação.

Esclarecem que a Intimação feita ao Impugnante requereu este detalhamento, considerando ser 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), haja vista que é imprescindível que se tenha uma espécie de “Registro L210” para cada um dos produtos fabricados, visando a consolidação dos mesmos em um único registro. Esta foi também foi a conclusão da decisão proferida no processo judicial (Sentença 0307250-71.2015.8.05.0001), em idêntica matéria e contra a própria Petrobrás. Reproduzem parte da Sentença.

Registram que está expresso no corpo deste Auto de Infração, a Lei 14.030, de 12.12.2018, instituída com a finalidade específica de estabelecer critérios para a formação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais, com a respectiva formação de composição de custo das mercadorias produzidas nas empresas de refino de petróleo, de modo a disciplinar essas operações, 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”.

Comentam que cabe ao Auditor Fiscal identificar essas contas de custo e fazer a exclusão das mesmas, visando a identificar a correta base de cálculo permitida pela mencionada Lei. No entanto, o Impugnante apresentou a seguinte planilha de custos (e menciona isto na sua peça de Defesa):

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)

Explicam a forma que o Impugnante contabiliza os seus custos com a identificação das seguintes contas no registro L 210 da ECF 2017 (ano-calendário 2016):

PETROLEO BRASILEIRO S.A - CNPJ: 33.000.167/0001-01

Período da Escrituração: 01/01/2017 a 31/12/2017 - SCP:

Registro L210 - Informativo da Composição de Custos

20 Arrendamento Mercantil R\$ 30.644.419.057,18

24 Encargos de Amortização R\$ 10.878.521.333,76

27 Royalties e Assistência Técnica - PAÍS R\$ 39.879.652.592,24

31 CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS R\$ 176.981.641.835,83

Informam que na planilha de custo fiscal apresentada pelo Impugnante não consta as contas abaixo, as quais representam mais de 45% (cinquenta por cento) do custo total dos produtos fabricados, contabilizados pela Petrobrás (Registro L 210 da Escrituração Contábil Fiscal - ECF).

	VALOR	CONTA	% CUSTO TOTAL
	39.879.652.592,24	Royalties	22,53%
	10.878.521.333,76	Amortização	6,15%
	30.644.419.057,18	Arrendamento	17,32%
CUSTO TOTAL	176.981.641.835,83		

Diante de um quadro deste, indagam, como seria possível admitir como válida a planilha de custo fiscal apresentada pelo Autuado. Em razão da omissão quanto ao detalhamento correto dos custos, objeto de Intimações realizadas, informam que foi adotado o procedimento de arbitramento previsto em Lei.

Reproduzem o art. 148 do Código Tributário Nacional (CTN) sobre a possibilidade do emprego do arbitramento, e afirmaram que o Autuado, 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, a autoridade fiscal ficou autorizada a praticar o procedimento de

arbitramento, pois esse ato omissivo da Petrobrás é suficiente, segundo as normas do CTN, para tal mister.

Também reproduzem o art. 22-B (caput), seu Parágrafo único e o Inciso II da Lei 7.014/96, afirmando que restou evidenciado 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.

Ressaltam 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 quando da composição da base de cálculo de transferência. Nesse diapasão, 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.

Apresentam o entendimento de 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 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.

Registram que a legislação do ICMS (LEI COMPLEMENTAR NACIONAL – art. 13, §4º, inciso II), apesar de não fazer nenhuma opção quanto aos critérios adotados para se fazer o custeio, estabelece a base de cálculo que deve constar das notas fiscais de transferências interestaduais (entre os mesmos titulares, portanto) e diz que a mesma deverá (imposição) ser formada por parte do custo da mercadoria produzida, permitindo apenas o somatório de uma parcela do custo total de cada mercadoria produzida, ou seja, a soma de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Nenhum outro tipo de custo de produção, tais como depreciação, arrendamento, manutenção etc., pode ser incluído na mencionada base de cálculo.

Diante deste fato, dizem que o legislador baiano agiu bem 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" podem ser facilmente identificados 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.

Registram que 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). Ou seja, de pronto já identificados três dos quatro elementos de "custo da mercadoria produzida" constante do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) Nº 87/96. Falta, portanto, o item referente a mão de obra, para a identificação completa das quatro rubricas listadas na aludida LC.

Dizem que podemos visualizar no "Registro L210 da ECF" o elemento de custo denominado mão de obra total (direta e indireta), pois a mesma representa, sem sombra de dúvidas, o somatório das seguintes rubricas listadas no referido "Registro L210 da ECF": "Pessoal"; "Remuneração Dirigentes"; "Encargos Sociais"; "Serviços Prestados Pessoa Física"; e "Serviços Prestados Pessoa Jurídica".

Seguindo esse caminho e considerando que a LC fixa taxativamente a composição da BC com o somatório de matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra, ao fazer a divisão destes quatro elementos de custo pelo custo total dos produtos de fabricação própria vendidos, encontra-se o percentual da BC preconizado pela própria LC.

Afirmam que esse percentual de BC quando aplicado sobre o valor dos produtos objeto das transferências interestaduais representará a correta BC prevista no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) nº 87/96.

Ressaltam que por expressa determinação da RFB que a rubrica “compra de insumos à vista e a prazo” deve ser composta por matéria prima, material secundário e embalagem (acondicionamento), faltando apenas a mão de obra para termos o quarto elemento de custo da mercadoria produzida prevista na LC.

Entendem que se somarmos as seguintes rubricas do “registro L210” da ECF, “remuneração de dirigentes”, “custo de pessoal”, “encargos sociais”, “alimentação trabalhador”, e “serviços prestados por pessoas físicas e jurídicas”, encontraremos o quarto elemento de custo da mercadoria produzida, qual seja a mão de obra.

Se dividirmos esses quatro itens de custos preconizados na LC pelo custo total dos produtos de fabricação própria do “registro L210 da ECF”, teremos o percentual de custo permitido pela LC para a formação da correta base de cálculo nas operações de transferência interestadual.

Pelo exposto acima, afirmam que se infere que, 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" impostos pela LC 87/96 (matéria prima, material secundário, embalagem e mão de obra) quando divididos pelo custo total dos produtos de fabricação própria, encontra-se o percentual da base de cálculo que deveria ter sido praticado pela PETROBRÁS nas operações de transferência interestadual. 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 refere-se ao somatório de todos os custos das Refinarias da Petrobrás, da mesma forma que acontece quando se efetiva o "custeamento pelo rateio por absorção".

Reafirmam que não foi apresentado ao Fisco, nem consta da peça de Impugnação ora combatida, a ilustração do custo de produção ou do custo fiscal praticado pela PETROBRÁS, com o detalhamento dos valores/rubricas de custo das mercadorias fabricadas, nos mesmos moldes contidos no Registro L210 da ECF acima mencionada.

Destacam que apenas o item "ROYALTIES" do referido "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, §4., II da LC 87/96. No entanto, a Lei baiana editada em 2018 manda fazer apenas a exclusão das contas referentes a depreciação, manutenção e amortização, as quais devem ficar de fora da composição da referida base de cálculo objeto de transferência interestadual. Foi o que foi feito na auditoria fiscal contábil.

Ressaltam, mais uma vez, que o Fisco da Bahia realizou Intimações para que a PETROBRÁS apresentasse a planilha de composição dos custos de produção na mesma formatação constante 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" estão alocados os mesmos itens de custo da mercadoria produzida preconizados pela Lei Complementar 87/96 (art. 13, §4., II), haja vista que matéria prima, material secundário e embalagem (acondicionamento) são, por imposição da RFB, alocados na rubrica "compras de insumos" do referido "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.

Informam que foi efetuado, mesmo assim, uma análise comparativa da média percentual do custo fiscal constante da planilha de custo (fechada) apresentada pela PETROBRÁS, utilizado como BC nas transferências interestaduais, com o percentual médio equivalente aos itens da BC do art. 13, §4., II da LC 87/96, que é o custo fiscal que compõem o custo dos produtos de fabricação própria consignados no supracitado "Registro L210 da ECF" entregue à Receita Federal do Brasil (RFB), com o intuito de demonstrar a discrepância absurda em ter os dados contabilizados e os

apresentados como “custo fiscal”, conforme pode ser constatado quando se compara o custo contábil com o custo fiscal.

Afirmam restar demonstrado que nada mais poderia fazer o Fisco, a não ser a adoção do procedimento de arbitramento, visto que a PETROBRÁS efetivou as transferências interestaduais com uma BC amplamente majorada, ressaltando que o arbitramento tem amparo em decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e, também na lei baiana

Ainda, quanto ao procedimento do arbitramento praticado pelo Fisco baiano, trazem à tona a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) validando esta possibilidade. Recurso Especial nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9), tendo como Relator o Min. Carlos Meira.

Também destacam decisões da Câmara de Julgamento do CONSEF envolvendo a Petrobrás em matéria idêntica ao que está sendo discutida neste processo. Acórdão CJF Nº 0016-11/21-VD. Indicam, ainda, um Auto de Infração lavrado sobre o tema Arbitramento, quitado pelo Defendente.

Registram que a Lei baiana reduz o escopo para a realização do estorno dos créditos fiscais por meio do procedimento de arbitramento. Dizem que a Lei 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 a omissão quanto a entrega dos elementos imprescindíveis para que os Auditores pudessem realizar o seu trabalho com base no Registro L 210 de cada Refinaria ou de cada Unidade Produtiva.

Dizem que restou aos prepostos fiscais apenas a alternativa legal de aplicação do procedimento do arbitramento estatuído no art. 22-B da Lei nº 7.014/96, que reproduziram. Foi elaborado planilha explicando e detalhando como foi feito o arbitramento, identificando o percentual de estorno de 23,38%, atinente apenas às contas de depreciação, amortização e manutenção, que consequentemente, ao se abater do custo total de produção se encontrou o percentual de 76,62% de base de cálculo arbitrada, para fins de transferência interestadual, conforme previsto na mencionada Lei do ICMS.

Por fim, entendem que não tem sentido a afirmação do Defendente de que o Registro L 210 da ECF engloba operações de extração de petróleo, 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.

Também afirmam que carece de razão tal assertiva mencionada pelo Autuado, 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.

Diante do que foi demonstrado, entendem que restou comprovado o acerto do presente lançamento fiscal, e solicitam que os julgadores concluam pela procedência total deste Auto de Infração.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Francisco Donizeti da Silva Júnior, OAB-BA Nº 33.970.

VOTO

Inicialmente, constato que apesar de não ter sido arguida questão específica de nulidade, o presente lançamento foi efetuado consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos,

e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

A autuação fiscal está embasada nos demonstrativos elaborados pelos autuantes, e foram fornecidas ao defendente, cópias dos mencionados demonstrativos. Não foi identificado qualquer prejuízo ao defendente, a infração apurada foi descrita de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento acostado aos autos, que é de fácil entendimento quanto ao método de apuração do imposto exigido.

O Defendente requereu a realização de perícia técnica e contábil, citando RPAF-BA, arts. 123, §3º, 145, *caput*, e 150, II, sob pena de cerceamento ao direito de defesa e consequente nulidade. Fica indeferido o pedido, com base no art. 147, inciso II, “b” do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide.

Vale salientar, que o indeferimento do pedido de diligência ou perícia não pode ser considerado como cerceamento ao direito de defesa, haja vista que o convencimento do julgador será formado a partir dos fatos, circunstâncias e argumentos constantes no processo, apreciando as provas, os argumentos defensivos e a informação dos autuantes. A deliberação para a realização de diligência ou perícia acontece quando essas providências forem indispensáveis à convicção dos julgadores, por isso, o não atendimento do pedido formulado pelo Contribuinte não significa que houve cerceamento de defesa. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se constatou dúvida quanto aos fatos apurados e demonstrativos elaborados pelos autuantes, ficando indeferido pedido de perícia formulado pelo autuado em sua impugnação

Quanto ao mérito, o presente Auto de Infração trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela Unidade Federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, nos meses de janeiro a dezembro de 2018.

Em complemento, consta a seguinte informação: ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO – Se o registro L 210, que substituiu a DIPJ de cada Unidade Produtiva fosse apresentado, 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 à filial baiana), estaria em conformidade com o disposto no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, combinado com o previsto na Lei 14.030, de 12/12/2018, onde determina que depreciação, manutenção e amortização não integram o conceito de “material secundário”.

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos industrializados, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, abaixo reproduzido, e o levantamento fiscal deve ser realizado no sentido de apurar se a base de cálculo está de acordo com o estabelecido no citado dispositivo legal, ou seja, o custo da mercadoria produzida, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento:

Lei Complementar 87/96:

...

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

(...)

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

I -

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

A apuração efetuada pela Fiscalização, deve ter como escopo os valores relativos ao custo de produção apresentados pelo próprio contribuinte. A partir desses dados, a Fiscalização realiza as análises das parcelas relativas aos itens que legalmente podem ser considerados parte integrante desse custo. Ou seja, se a base de cálculo utilizada pelo contribuinte, está conforme aquela estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos.

O Autuado apresentou alegações defensivas, destacando-se os seguintes pontos: (i) metodologia de apuração dos custos do processo de refino do petróleo adotados pela empresa, afirmando que está correta; (ii) na presente autuação fiscal, não foram atendidos os pressupostos para a adoção do arbitramento; (iii) impossibilidade de utilização dos dados da DIPJ para se apurar os valores dos itens de custos nas saídas por transferência; (iv) Laudo Pericial, existente em outro processo, que tratou do mesmo tema em discussão neste PAF.

Conforme destacaram os autuantes, a Lei 14.030, de 12.12.2018, foi instituída com a finalidade específica de estabelecer critérios para a formação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais, com a respectiva formação de composição de custo das mercadorias produzidas nas empresas de refino de petróleo, de modo a disciplinar essas operações. Portanto, dispõe sobre a base de cálculo na saída interestadual, destinada a estabelecimento pertencente ao mesmo titular, de produtos do refino de petróleo e de gás natural.

Por outro lado, conforme estabelece o art. 148 do CTN, *“Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”*.

Observo que na descrição dos fatos, consta a informação dos Autuantes de que o custo dos produtos de produção própria (Registro L 210 da Escrituração Contábil fiscal – ECF) da Empresa, não foi entregue para cada Unidade Produtiva e para cada produto fabricado, objeto das intimações realizadas, por isso, ficou caracterizada a omissão quanto à entrega dos elementos imprescindíveis para que os Auditores pudessem realizar o seu trabalho. Neste contexto, restou apenas a alternativa legal de aplicação do procedimento de Arbitramento estatuído no art. 22-B da Lei do ICMS, abaixo reproduzido:

Lei 7.014/96

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:

...

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.

Redação anterior dada ao inciso II pela Lei nº 12.605, de 14/12/12, DOE de 15/12/12, efeitos de 15/12/12 a 12/12/19:

"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 - DIPIJ, admitindo-se como crédito fiscal o valor encontrado pela aplicação da alíquota interestadual sobre a base de cálculo arbitrada."

O arbitramento da base de cálculo, é considerado um recurso que deve ser aplicado quando o Fisco não dispuser de condições de apurar o imposto devido, sendo uma das causas, a falta de apresentação ao Fisco de informações suficientes da contabilidade geral. Portanto, o arbitramento é um método utilizado de forma legal em razão da impossibilidade de aplicação de roteiros de fiscalização.

O defendente não contestou os dados numéricos do levantamento fiscal, e em relação aos fatos apurados, alegou que não deixou de atender às demandas de apresentação de documentos relativos à composição do custo fiscal. Disse que os autuantes solicitaram documentação que, simplesmente, não existe. Afirmou que deu cumprimento às intimações e após reuniões realizadas, entregou as planilhas com a composição dos custos dos produtos acordados com a SEFAZ/BA, através dos expedientes (cartas externas) CONTRIB/TPG/TIND/FISC-ICMSNNECO-PISCOFIN 0203/2020, de 09/10/2020; 0218/2020, de 16/10/2020; e 0243/2020, de 23/10/2020 (em anexo).

Na informação fiscal, os Autuantes esclareceram que não seria possível admitir como válida a planilha de custo fiscal apresentada pelo Autuado, em razão da omissão quanto ao detalhamento correto dos custos, objeto de Intimações realizadas, por isso, foi adotado o procedimento de arbitramento previsto em Lei.

O Defendente alegou que o Registro L-210, não é preenchido com informações segregadas por estabelecimento, muito menos por produto. A regulação e o próprio programa de preenchimento da DIPIJ, o SPED, contemplam apenas um único registro pertinente à totalidade da pessoa jurídica. A Instrução Normativa RFB nº 1.422/2013, vigente no período autuado, dispunha sobre a Escrituração Contábil Fiscal (ECF), e estabelecia em seu art. 1º que "a partir do ano-calendário de 2014, todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF), de forma centralizada pela matriz". Disse que a exigência dos autuantes para que apresentasse "Registro L-210 da Escrituração Contábil Fiscal – ECF da Empresa para cada Unidade Produtiva e para cada produto fabricado" é completamente incabível.

Entretanto, conforme ressaltaram os Autuantes, não foi apresentado ao Fisco, nem consta da peça de Impugnação ora combatida, a ilustração do custo de produção ou do custo fiscal praticado pelo Autuado, com o detalhamento dos valores/rubricas de custo das mercadorias fabricadas, nos mesmos moldes contidos no Registro L210 da ECF.

O Impugnante ressaltou, que como o custo de produção (de natureza contábil), é diverso daquele previsto pelo art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, - aqui denominado de custo fiscal (de natureza jurídica) - utiliza um mecanismo para reduzi-lo proporcionalmente, a fim de formar o custo fiscal de transferência, que é constituído a partir das contas "41 - Matéria Prima", "42 - Materiais", "43 - Pessoal" e "44 - Serviços de Terceiros" e limitado à soma entre os custos com "matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento". Para isso, fixou, por critério matemático, uma metodologia para determinar a correlação entre o custo de produção e o custo fiscal, por meio do denominado "coeficiente fiscal".

Neste caso, entende-se que foi adotado método próprio de apuração, o que não é permitido pela legislação tributária. Os autuantes informaram que o Contribuinte deveria apresentar ao Fisco o custo de produção dos produtos fabricados em cada unidade produtiva, com a mesma configuração existente no "Registro L210 da ECF", que apenas fez a junção, em um único documento, de todas as informações prestadas pelas diversas unidades produtivas da PETROBRÁS.

Constatado que os elementos apresentados pelo defendente são insuficientes para contrapor o levantamento fiscal, e não comprovam o recolhimento do débito apurado. O Autuado poderia ter apresentado o detalhamento da planilha de custos, considerando que a falta de exibição de elementos contábeis à época da reiterada intimação, impediu a apuração dos valores reais do crédito fiscal, por isso, entendo que os autuantes aplicaram o arbitramento da base de cálculo, como único recurso disponível.

Quanto ao laudo pericial mencionado pelo defendente, observo que conforme destacado na Informação fiscal, no Processo Judicial nº 0307250-71.2015.8.05.0001, tendo como Embargante: Petróleo Brasileiro S/A – Petrobras; Embargado: "Estado da Bahia", consta na decisão o entendimento de 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”*.

Portanto, foi considerado correto o procedimento fiscal de arbitramento da base de cálculo, que apurou o crédito de ICMS das entradas das mercadorias transferidas de outras Unidades da Federação da Embargante, com a conclusão de que *“restou demonstrado que nos aludidos valores se encontravam incluídas parcelas outras de custo da produção, além das estabelecidas na legislação do ICMS”*

Concluo, que existem no PAF elementos suficientes para caracterizar a necessidade de arbitramento da base de cálculo, o procedimento fiscal está embasado na impossibilidade de desenvolver, no período da ação fiscal, levantamentos no sentido de apurar o custo de produção dos produtos fabricados em cada unidade produtiva. Neste caso, o cálculo do débito efetuado por meio de arbitramento, está em conformidade com os dispositivos legais mencionados neste voto.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0015/20-1**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. PETROBRAS**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$29.303.945,09**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 01 de junho de 2021

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA