

A. I. N° - 206891.0016/20-8
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 – 19/07/2021

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0094-03/21-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 inciso II, do §4º, do art. 13 da LC nº 87/96, e do §7º, do art. 17 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\$25.604.841,33 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da 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 agosto de 2019. Demonstrativo à fls. 05 e 06.

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.

Por meio de advogado, o Autuado apresenta Impugnação, fls. 63 a 74, inicialmente observa a tempestividade da defesa, reproduz a acusação fiscal e, em seguida, alinha suas razões de Defesa a seguir sumarizadas.

Assinala 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.

Assevera que 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. Revela 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 imponível.

Destaca 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.

Menciona que 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.

Revela que em 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”.

Assinala 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 DIPJ, 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. Frisa que em nenhum dos diversos incisos deste dispositivo se cogita de elaboração de registro segregado por estabelecimento ou por produto.

Registra, 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. Revela que esse manual, ao disciplinar o Registro L-210, nada trouxe que exigisse segregação por estabelecimento ou por produto.

Explica 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, assinala seu entendimento 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.

Esclarece que o preenchimento do SPED com as informações da ECF, se 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 CF/88.

Observa 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. Afirma ter restado 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.

Menciona inexistir no presente caso concreto, os pressupostos do arbitramento, já que o art. 22-B, da Lei 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”.

Assevera que se tratando 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.

Frisa que não havendo 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-BA/97 e do art. 263, do RICMS-BA/12, 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”.

Sustenta não ter deixado 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.

Revela 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. Acrescenta que 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 fundamentação alguma para amparar essa alegação.

Pondera que a alegação da ínclita 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. Assinala que isso transparece haver escapado à douta Magistrada e certamente seria objeto de revisão oportuna nas vias recursais perante o Poder Judiciário.

Frisa que, 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.

Menciona 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/99, 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.

Diz ser questionável e insubstancial 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-BA/99.

Frisa que, por força do art. 180, do RPAF-BA/99 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.

Afirma 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. Observa que o percentual de glosa aplicado pelo Fisco, com isso, foi de 21,74%, relativo às contas depreciação, amortização e manutenção, conforme tabela que colaciona à fl. 67v.

Frisa que realizou o levantamento e a análise dos custos praticados nas operações com o produto Nafta Petroquímica (PB6NQ), no ano de 2017, 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 que diz anexar.

Diz que se pode observar, que o percentual de estorno aplicado na autuação é completamente destoante da realidade. Exemplificativamente, apresenta em tabela, fls. 67v e 68, que a composição do custo fiscal de transferência da nafta petroquímica, que gerou o crédito fiscal utilizado em 2019.

Observa que o coeficiente fiscal utilizado pela Petrobras para determinação da base de cálculo é de 99,6%, 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. Prossegue destacando, que assim, 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 21,74%, tendo em vista que esta proporção é completamente dissociada da realidade do processo de refino.

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. Observa que o uso dos dados constantes do 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.

Assinala que para 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 2017, e alega restar evidenciado no anexo, toda a rubrica de “serviços” corresponde em média a menos de 2% do custo de produção. Explica 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.

Explica 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.

Assinala 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 a 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. 1, do Decreto-Lei 1.589/1977, que, ao dispor sobre o imposto renda, não admite o uso de outro.

Menciona que em seus registros contábeis, o custo de produção é formado pelas contas 41 a 49, mas por força do inciso II, do §4º, do art. 13, da LC nº 87/96, o custo fiscal - i.e., o custo da mercadoria produzida - é calculado apenas pelas contas 41 a 44, conforme indica à fl. 69.

Registra 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 forma que enuncia às fls. 69 e 69v.

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 Dec.-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. Ilustra apresentando a distribuição dos custos de produção do processo de refino em tabela que acosta à fl. 70.

Informa 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 à fl. 70, valores a título exemplificativo.

Apresenta planilha, fl. 70, 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. Observa 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\$109.628,39m³ 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”.

Explica que, 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). Observa que o “coeficiente fiscal” é obtido pela divisão do valor registrado nas contas (41 a 44) que compõem o custo fiscal (numerador) pelo valor do custo de produção (contas 41 a 49), e reflete, assim, a participação proporcional dos itens previstos no art. 13, §4º, II, da LC 87/96 no custo total.

Revela que no exemplo apresentado, enquanto o custo de produção dos 109.628,39m³ 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. Afirma 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.

Cita 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.

Revela 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.

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

Assinala 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.

Menciona a informação em perícia judicial realizada nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, no qual são partes a Contribuinte Defendente e o Estado da Bahia e se discute o Auto de Infração nº 279469.0005/12-5, cuja controvérsia é idêntica à do presente caso, 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. Menciona que, em face da sua complexidade (e novidade), o COTEPE, ao regulamentar o preenchimento da EFD, expediu um Guia Prático, de observância obrigatória pelos Contribuintes, encontrando-se na versão 2.0.21, de acordo com o parágrafo único do art. 1º do Ato COTEPE 09/08, redação dada pelo Ato COTEPE 48/2017.

Friza 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”, extrinseca 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”).

Sustenta 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.

Assevera 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 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.

Advoga a impossibilidade de utilização dos dados da DIPJ alegando 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. Sustenta que 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, reproduzindo trechos de ensinamentos de Aurélio Pitanga Seixas Filho.

Revela 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”.

Afirma seu entendimento de 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.

Destaca que a utilização das informações da DIPJ cria uma base de rateio igual para todas as unidades produtivas e produtos da Petrobras e não possui correlação com o custo da nafta petroquímica no estabelecimento de origem. Observa que 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.

Menciona 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 apontou 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 7.014/1996, que trata da hipótese “em se tratando de estabelecimento industrial”. Ressalta não restar dúvida de que o lançamento fiscal é insubstancial, 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.

Declara 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. Prossegue frisando que, 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.

Assegura que seria preciso valer-se dos arts. 123, §3º, 145, *caput*, e 150, II, do RPAF-BA/99, para resolver a controvérsia. Destaca 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.

Apresenta seu entendimento de que se deve aplicar, ao caso, o art. 180, do RPAF-BA/99 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”.

Menciona 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.

Remata assinalando que, 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), enunciando, desde já, os quesitos a serem respondidos, fl. 75v, como exige a legislação, e indicando seu assistente técnico: Sandro Márcio Antunes Reis, Contador, CRC BA-020917/O-2, CPF 507.865.805-00, Telefone: 71 – 987896717.

Requer a intimação da Fiscalização para apresentar informações fiscais (RPAF-BA/99, arts. 126 e 127), lhe oportunizando-se a se manifestar acerca delas, se for o caso (*idem*, art. 127, §7º), a fim de resguardar o contraditório.

Pugna pelo acolhimento da prova técnica produzida nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001 (art. 180, do 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.

Conclui requerendo que sua Impugnação seja acolhida, para julgar improcedente o Auto de Infração, pois, entre outras circunstâncias: *i*) a metodologia de cálculo do custo da mercadoria produzida utilizada pelo 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).

Os Autuantes prestam informação fiscal às fls. 100 a 121, depois de enunciar cronologicamente em breve histórico que culminou com a necessária aplicação do procedimento do arbitramento, alinharam os argumentos que seguem resumidos.

Explicam 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). Destacam que a empresa foi cientificada da conclusão dos trabalhos em 31/01/2020. Ou seja, após mais de 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 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):

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

Período da Escrituração: 01/01/2019 a 31/12/2019 - SCP:

Registro L210 - Informativo da Composição de Custos

20 Arrendamento Mercantil R\$6.800.804.418,47

24 Encargos de Amortização R\$10.025.866.361,14

27 Royalties e Assistência Técnica - PAÍS R\$41.918.236.373,69

31 CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS R\$178.923.674.044,98

Ressaltam 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):

Royalties - R\$41.918.236.373,69 - 23,69%

Amortização - R\$10.025.866.361,14 - 6,15%

Arrendamento - R\$6.800.804.418,47 - 17,32%

Custo total - R\$176.981.641.835,83

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

Reproduzem o art. 148, do CTN sobre a possibilidade do emprego do arbitramento, para destacar 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.

Reproduzem o art. 22-B (caput), seu Parágrafo único e o inciso II da Lei 7.014/96, para demonstrar 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 L-210 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. Asseveram que o valor consolidado de depreciação, manutenção e de amortização contido no Registro L-210 é um excelente parâmetro para se fixar o percentual de exclusão de créditos de ICMS.

Sustentam 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. Lembra que a legislação do ICMS não impõe a adoção de qualquer método de custeio, mas estabelece regras especiais para a formação da base de cálculo nas operações interestaduais de transferência de mercadorias.

Registraram 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.

Prossegue destacando 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 se pode 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”.

Continua revelando 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.

Explicam que ao se somar 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”, resulta no quarto elemento de custo da mercadoria produzida, qual seja a mão de obra. E, se for dividido esses quatro itens de custos preconizados na LC pelo custo total dos produtos de fabricação própria do “registro L210 da ECF”, tem-se o percentual de custo permitido pela LC para a formação da correta base de cálculo nas operações de transferência interestadual.

Arrematam afirmando 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 intimaram a PETROBRÁS para que apresentasse a planilha de composição dos custos de produção na mesma formatação constante do “Registro L-210” 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.

Revelam 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

Quanto ao procedimento do arbitramento praticado pelo Fisco baiano, trazem à colação 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. Destacam também 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.

Revelam que a Lei baiana reduz o escopo para a realização do estorno dos créditos fiscais por meio do procedimento de arbitramento. Registram 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”.

Continuam explicando que, 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. Explicam que 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.

Sustentam não ter 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. Prosseguem destacando 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, firmam o entendimento de que a totalidade dos valores dessas rubricas deve ser eliminado da base de cálculo das transferências entre estabelecimentos.

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

Na assentada de Julgamento por vídeo conferência o patrono do Autuado Francisco Donizeti da Silva Junior OAB/BA 33.970, em sustentação reiterou todas as suas argumentações articuladas na Defesa.

VOTO

De plano, depois de compulsar as peças que integram os autos, consigno que 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, que pudesse inquinar de nulidade o Auto de Infração.

Além de devidamente lastreada a autuação fiscal nos demonstrativos elaborados pelos autuantes, fls. 05 e 06, cujas cópias foram fornecidas ao defensor, conforme se verifica às fls. 40 e 41, no que concerne à perfeita apreensão da acusação fiscal, inexiste nos autos qualquer óbice ou prejuízo para o Defendente, uma vez que a infração apurada foi descrita e circunstanciada 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.

Tendo em vista que no levantamento fiscal e os documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se constata dúvida alguma quanto aos fatos apurados e demonstrativos elaborados pelos Autuantes, ou seja, resta patente que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusão acerca da lide, e com lastro na alínea “b”, do inciso II, do art. 147 do RPAF-BA/99, indefiro o pedido de perícia do Impugnante.

No mérito, o presente Auto de Infração imputa ao sujeito passivo a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela Unidade Federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, nos meses de janeiro a agosto de 2019.

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 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”.

A legislação de regência originária que disciplina a utilização de crédito fiscal nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados, é veiculada expressamente no inciso II, do §4º, do art. 13 da Lei Complementar 87/96, *in verbis*:

“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;”

Como se depreende nitidamente do teor do dispositivo legal supra reproduzido, para se aquilatar a correção da apuração da base de cálculo nas operações de transferências para estabelecimento do mesmo titular localizado em outro Estado da Federação, 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.

A apuração efetuada pela Fiscalização deve ter como base os valores relativos ao custo de produção apresentados pelo próprio contribuinte. E, a partir desses dados, 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 Impugnante, para se eximir da acusação fiscal, em suas alegações defensivas concentrou seus argumentos no seguintes eixos: *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, elaborado para outro processo, que tratou do mesmo tema, ora em lide.

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, o art. 148 do CTN, estabelece: “*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, *in verbis*:

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 - DIPJ, 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 defensor 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-ICMSNNECOPISCOFIN 0203/2020, de 09/10/2020; 0218/2020, de 16/10/2020; e 0243/2020, de 23/10/2020 (em anexo).

Consoante esclarecimento dos Autuantes, ao prestarem informação fiscal, de 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.

Em sua peça defensiva, o Impugnante alegou que o Registro L-210 não é preenchido com informações segregadas por estabelecimento, muito menos por produto. Sustentou que a regulação e o próprio programa de preenchimento da DIPJ, o SPED, contemplam apenas um único registro pertinente à totalidade da pessoa jurídica. Declarou que 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”. Mencionou 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 explicou 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”. Revelou, que 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”. Assim, entendo restar evidenciado que o Impugnante adotou, ao seu alvedrio, método próprio de apuração, o que não é permitido pela legislação tributária.

Entendo assistir razão aos Autuante, ao asseverarem, em sede de informação fiscal, 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.

Nesses termos, sustentaram os Autuantes que o Contribuinte deveria apresentar ao Fisco o custo de produção dos produtos fabricados em cada unidade produtiva, com a mesma configuração existente na “Registro L210 da ECF”, pois o “Registro L210 da ECF” e apenas fez a junção, em um único documento, de todas as informações prestadas pelas diversas unidades produtivas da PETROBRÁS.

Pelo expedito, entendo restar claramente evidenciado nos autos que os elementos apresentados pelo Defendente são insuficientes para contrapor o levantamento fiscal e não comprovam o recolhimento do débito apurado.

Logo, é indubioso que, no presente caso, a aplicação o arbitramento da base de cálculo, remanesceu como único recurso disponível. Eis que, ante a não apresentação pelo Impugnante do detalhamento da planilha de custos, ao deixar de exibir os elementos contábeis à época da reiterada intimação, impediu a apuração direta dos valores reais do crédito fiscal.

No que diz respeito ao laudo pericial mencionado pelo defensor, 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”*.

Assim, dúvida não há, de que foi considerado corretamente 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”*

Nos termos expostos, verifica-se nos autos que sobejam elementos, mais do que suficientes, para caracterizar a necessidade de arbitramento da base de cálculo. O procedimento fiscal foi adotado por restar inequivocamente configurada a impossibilidade de desenvolver, por ocasião da ação fiscal, levantamentos no sentido de apurar o custo de produção dos produtos fabricados em cada unidade produtiva do Autuado, nos termos expressos pela Lei complementar nº 87/96.

Lastreado que se encontra nos dispositivos legais supramencionados, entendo que o cálculo do débito efetuado pelos Autuantes, por meio de arbitramento, afigura-se convergente e em conformidade com a legislação de regência.

No que concerne ao pedido da Defesa para que lhe fosse dada ciência da informação fiscal prestada pelo Autuante acerca de sua Impugnação, fica indeferido, haja vista que, consoante previsão expressa no §7º, do art. 127 do RPAF-BA/99, somente é necessária a ciência do sujeito passivo, se na informação fiscal forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados novos demonstrativos. O que não ocorreu no presente caso.

Logo, concluo pela subsistência da Autuação.

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 **206891.0016/20-8** lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. PETROBRAS**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$25.604.841,33**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 16 de junho de 2021

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA