

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0038/14-7  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. PETROBRÁS  
**RECORRIDOS** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. PETROBRÁS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0080-05/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 01/08/2018

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0137-11/18

**EMENTA:** ICMS. 1. ARBITRAMENTO. BASE DE CÁLCULO. SAÍDAS DE PRODUTOS EM TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, COM PREÇO INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. FALTA DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS. 2. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. FALTA DE ENTREGA. O arbitramento foi efetuado com a autorização e na forma prevista no art. 22-B, parágrafo único, II da Lei nº 7014/1996, tendo em vista o descumprimento de oitenta e sete intimações. Não acolho a alegação recursal de que as informações não são passíveis de serem produzidas e entregues ao Fisco, pois em fiscalizações pretéritas foram devidamente apresentadas. Mantida a penalidade aplicada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão da Decisão proferida pela 5ª JJF ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi inicialmente imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF/99, e de Recurso Voluntário, interposto pela empresa autuada, com base no art. 169, I, “b” do mencionado Regulamento.

O presente Auto de Infração foi lavrado em 11/11/2014, em razão do sujeito passivo ter deixado de recolher o ICMS, no valor de R\$23.852.273,55, em virtude das seguintes infrações:

*Infração 01 – 11.02.01. Deixou de recolher ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil.*

*Trata-se de ARBITRAMENTO da BASE DE CÁLCULO em decorrência da falta de apresentação ao Fisco de documentos fiscais e contábeis (ARQUIVO ELETRÔNICO CONTENDO DETALHAMENTO DO CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA – NAFTA PETROQUIMICA), mesmo após (si) efetuadas inúmeras intimações (87 – OITENTA E SETE, ao total) para tal finalidade, tudo de acordo com detalhamento consignado no próprio corpo deste Auto de Infração.*

*Infração 02 – 16.12.15. Deixou de fornecer arquivo(s) magnético(s), exigido mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas.*

*Falta de apresentação ao Fisco de documentos fiscais e contábeis (ARQUIVO ELETRÔNICO CONTENDO DETALHAMENTO DO CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA – NAFTA PETROQUIMICA), mesmo após [sic] efetuadas inúmeras intimações (87 – OITENTA E SETE, ao total) para tal finalidade, tudo de acordo com detalhamento consignado no próprio corpo deste Auto de Infração.*

Após a devida instrução processual, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência Parcial da autuação pelos seguintes argumentos abaixo colacionados:

#### VOTO

*O Auto de Infração em lide é composto de 2 (duas) imputações conforme foi detalhadamente exposto no relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.*

*Foi suscitada na peça defensiva a nulidade do Auto de Infração por descrição incorreta dos fatos, com fulcro no artigo 39, do RPAF/99, com base no entendimento de que a autuação se reporta a acusação de que foi adotado custo fiscal maior que o previsto na legislação e, por conseguinte, creditamento indevido de ICMS, porém, a descrição dos fatos imputados não encontram qualquer correspondência com a conduta praticada pela empresa, representar flagrante violação ao princípio da legalidade e inviabilizar o exercício do seu direito à ampla defesa.*

*De forma minuciosa e detalhada foi apresentado no processo fiscal em lide, para apreciação da defesa, toda a metodologia de apuração da base de cálculo, com a menção expressa dos itens que foram mantidos na composição da mesma, envolvendo petróleo e resíduos que reingressaram no processo de destilação direta ou destilação atmosférica, mão-de-obra direta e indireta e correspondentes encargos. A empresa autuada ao apurar o custo de transferência da nafta petroquímica para a formação da base de cálculo do ICMS agregou elementos estranhos ao processo de produção daquela mercadoria. Os custos das etapas do refino do petróleo que não contemplavam a produção da nafta foram excluídos, pois deveriam ter sido apropriados nas mercadorias produzidas em outros processos, da qual a nafta petroquímica não participa, a exemplo de Destilação à Vácuo (UDV), Craqueamento Catalítico Fluido (UFCC) e Coqueamento Retardado (UCR).*

*Sob o aspecto da quantificação, foram juntadas ao Auto de Infração as planilhas com o “Demonstrativo do Custo Unitário da Nafta por Refinaria” e respectivos resumos mensais dos débitos objeto do estorno de crédito fiscal, com a especificação das contas e valores, considerando tão somente os itens MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA DIRETA e ACONDICIONAMENTO (EMBALAGEM), conforme prescreve o art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96 e correspondente regra contida no art. 17, § 7º, inc. II, da Lei nº 7.014/96 - lei instituidora do ICMS no Estado da Bahia.*

*Foi também oportunizado ao contribuinte se manifestar acerca do conteúdo da informação fiscal, conforme termo de diligência determinada por esta JJF (doc. fls. 430/431). Respeitados, portanto, os princípios do contraditório e da ampla defesa, ínsitos ao processo administrativo fiscal.*

*Rejeito os pedidos de nulidades argüidos pelo defendente, haja vista que o PAF está revestido das formalidades legais, estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada, estando todos os itens da autuação acompanhados de levantamentos e documentos, que permitiram a ampla defesa e o contraditório. Não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.*

*As questões suscitadas quanto a erros na apuração do débito e os pressupostos para a aplicação do arbitramento serão apreciadas por ocasião do exame de mérito.*

*Quanto ao pedido de diligência/perícia, formulado pelo autuado, o indefiro porque já se encontram no processo todos os elementos de minha convicção e, além disso, tal providência é desnecessária em vista das outras provas produzidas, de acordo com o artigo 147, inciso I, alínea “a” e inciso II, alínea “b”, do RPAF/99. Ademais, acorde o artigo 145, do RPAF/99, “o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade”. Ressalto que a questão fundamental para uma revisão fiscal seria a apresentação da planilha de custo, que não foi entregue à fiscalização. Portanto, a realização da perícia requerida, seja pelas indagações contidas nos quesitos apresentados, seja pelo que dos autos já se tem, desnecessária se faz a realização da prova pericial para o julgamento do presente feito, pelo que se a rejeita na forma do art. 147, inciso I, do RICMS/97.*

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

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

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

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

*“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 - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

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

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

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

*Tomo com pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar 87/96 fixou ou elegeu, de forma **taxativa e literal**, os elementos do custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formam a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados. Na hipótese, não é possível ser acrescida à base de cálculo outros itens não previstos expressamente na lei, sob pena de se vulnerar o princípio federativo que assegura igualdade entre os membros da Federação, cujo propósito é definir um critério razoável de repartição da receita tributária entre o Estado de origem da mercadoria e o Estado de destino. A norma legal tem por objetivo, portanto, realizar um dos princípios nucleares da CF/88: o princípio federativo, através da repartição das receitas tributárias do ICMS entre o Estado produtor e o estado de destino das mercadorias.*

*Nessa diretiva é pacífica a jurisprudência do CONSEF, conforme se pode deduzir das decisões exaradas nos Acórdãos 0082-12/12, 0432-12/11 e 0166-12-13, todos mencionados no corpo do Auto de Infração. Nessa mesma linha, as decisões do STJ, no Resp. 1.109.298-RS e no Resp 707.635-RS e do STF, no RE 79452-RS, também citados na peça inaugural do presente processo administrativo fiscal.*

*O que se extrai da jurisprudência administrativa e judicial majoritária é que a norma da LC 87/96, em enumeração taxativa, delimitou os gastos que podem ser computados no custo das mercadorias produzidas, para efeito da formação da base de cálculo nas transferências interestaduais.*

*Ocorre que as 4 (quatro) rubricas mencionadas na norma legal – MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA DIRETA e ACONDIONAMENTO são não definidas na LC 87/96 e em nenhuma outra norma tributária. Em razão disso o interprete do direito tributário, para aplicá-lo, deve necessariamente recorrer aos conceitos oriundos do direito privado, em especial a ciência contábil.*

*Nesse sentido, observo que lastreado no texto Constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional (CTN) – lei ordinária com status de lei complementar – estabeleceu as “normas gerais em matéria de legislação tributária”. Os autuantes, por sua vez, ancorados no CTN, foram buscar a definição e o alcance daquelas expressões da lei complementar do imposto.*

*O art. 109 do CTN prescreve que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários. No silêncio da lei tributária o instituto pode ser importado do direito privado, com a mesma conformação, sem deformações, nem transfigurações. Assim, por exemplo, a compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc., têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário, sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.*

*Já o art. 110 do CTN, estabelece que : “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”*

*Portanto, havendo silêncio das leis tributárias, como ocorre no presente caso em relação à LC 87/96, procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.*

*Os autuantes, conforme ressaltamos acima, foram buscar no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu ou fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles.*

A partir das normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) e de outros institutos de Direito Privado, e tomando por referência o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, citado às fls. 507/514 do presente PAF, que acolho como prova técnica, os autuantes trouxeram as seguintes informações, abaixo transcritas:

**“São três os elementos básicos do Custo industrial:**

*Materiais;*

*Mão-de-obra;*

*Custos indiretos de fabricação.*

**Materiais:** Os materiais utilizados na fabricação podem ser classificados em:

**Matérias-primas:** são os materiais principais e essenciais que entram em maior quantidade na fabricação do produto. A matéria-prima para uma indústria de móveis de madeira é a madeira; para uma indústria de confecções é o tecido; para uma indústria de massas alimentícias é a farinha.

**Materiais secundários:** são os materiais que entram em menor quantidade na fabricação do produto. Esses materiais são aplicados juntamente com a matéria-prima, complementando-a ou até mesmo dando o acabamento necessário ao produto. Os materiais secundários para uma indústria de móveis de madeira são: pregos, cola, verniz, dobradiças, fechos etc.; para uma indústria de confecções são: botões, zíperes, linha etc.; para uma indústria de massas alimentícias são: ovos, manteiga, fermento, açúcar etc.

**Materiais de embalagens:** são os materiais destinados a acondicionar ou embalar os produtos, antes que eles saiam da área de produção. Os materiais de embalagens, em uma indústria de móveis de madeira, podem ser caixas de papelão, que embalam os móveis desmontados; em uma indústria de confecções, caixas ou sacos plásticos; em uma indústria de massas alimentícias, caixas, sacos plásticos.

Você poderá encontrar, ainda, outras nomenclaturas a respeito dos materiais, como: materiais auxiliares, materiais acessórios, materiais complementares, materiais de acabamento etc. Dependendo do interesse da empresa, essas subdivisões poderão ser utilizadas. Para efeito didático, consideraremos todos esses materiais como materiais secundários.

**Mão-de-obra:** Compreende os gastos com o pessoal que trabalha na empresa, envolvendo salários, encargos sociais, refeições e estadias etc.

**Custos Indiretos de Fabricação:** Compreendem os demais gastos necessários para a fabricação dos produtos, como: aluguéis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação, seguros diversos, material de limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefones e comunicações etc.” [...]

Nesse contexto, as energias, os combustíveis, a depreciação e materiais consumidos no processo de tratamento e limpeza do petróleo e na conservação de equipamentos não estão albergados no conceito de matéria-prima ou material secundário.

Corroborando este mesmo entendimento cito trechos do livro “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, dos Mestres Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, editado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo (FIPCAFI), um dos Institutos mais respeitados do País, donde fica claro que:

- Os custos dos materiais diretos equivalem à valoração dos consumos efetuados pela produção (...);
- Os custos de mão-de-obra direta incluem salários do pessoal que trabalha direta e produtivamente na fabricação do produto, adicionados a eles os respectivos encargos sociais, trabalhistas e previdenciários;
- Os gastos gerais de fabricação, também chamados custos indiretos industriais, incluem todos os demais custos incorridos na produção (inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, administração da fábrica, depreciação, energia, seguros, etc.) e são, em geral, atribuídos aos produtos por meio de rateios. Tais custos são geralmente aplicados com base no número de horas ou valor da mão-de-obra direta, ou de horas-máquina etc.”

(Ob. cit. 6ª ed. rev. e atual. Editora Atlas: São Paulo, 2003. P. 126).

O contribuinte, por sua vez, nas considerações defensivas, tentou estabelecer uma relação entre o direito de apropriação de crédito fiscal e a formação da base de cálculo nas transferências de produtos fabricados. Observo, todavia, que são questões totalmente distintas, conforme foi corretamente abordado pelos autuantes na informação fiscal. Uma coisa é a análise do direito ao crédito fiscal nas operações de aquisições de mercadorias em geral e em especial da ENERGIA ELÉTRICA e PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS para o processo produtivo. Outro ponto, totalmente distinto, é querer dizer, por exemplo, que ENERGIA ELÉTRICA é parte integrante do conceito de matéria-prima ou de material secundário, para efeito de composição da base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias. Ou seja, a base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias nada tem a ver com o direito ao creditamento nas operações de compra e venda de mercadorias e não contraria o princípio da não-cumulatividade, por se referir a uma regra específica para

as operações de TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS FABRICADOS pelos mesmos titulares, desde que essa base de cálculo esteja devidamente formulada.

É importante destacar que o legislador ao eleger e listar os elementos de CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA que devem compor a base de cálculo nessas operações fez a inclusão da MÃO-DE-OBRA e essa rubrica não tem nenhuma correlação com operações de mercadorias para efeito de creditamento do ICMS.

Cabe agora fazer uma breve exegese (interpretação) dos dispositivos normativos em que se fundamenta a exigência fiscal e a questão atinente ao princípio da não cumulatividade citado pela defesa.

O ICMS é, por certo, não cumulativo, conforme mandamento constitucional, "compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal" (artigo 155, § 2º, I, da CF /88).

Não obstante a plena eficácia da norma constitucional a operacionalização do princípio em questão foi cometida ao legislador complementar (art. 155, § 2º, inciso XII, "c").

Coube então à Lei Complementar 87/96 a definição do atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (art. 19/21, LC 87/97). Ou seja, o princípio operacionaliza-se por meio do abatimento, feito pelo próprio contribuinte, entre débito e crédito na sua escrituração fiscal, de tal forma que o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos resulte do encontro dos débitos pelas saídas, subtraído dos créditos das entradas previstas na lei.

Portanto, o princípio da não cumulatividade outorga ao sujeito passivo o direito subjetivo de pagar ICMS relativo à diferença apurada no encerramento do período, entre seus créditos e seus débitos, na forma "imposto contra imposto". Isto é, o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à aquisição de bens será compensado com o devido nas operações de saídas.

Vale salientar, contudo, que a Constituição não autoriza seja o ICMS onerado para o contribuinte de direito por conta do aludido princípio. Ao contrário, é garantido ao contribuinte nas vendas que promova, transferir ao adquirente o ônus do imposto que recolherá ao Estado, ao tempo em que se credita do imposto que suportou nas operações anteriores: isso é o que se conhece como repercussão fiscal. Assim, o texto constitucional buscou desonerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final, que é contribuinte de fato do tributo.

No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, o próprio princípio encontra efetividade na L.C. que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não poderia, em absoluto, significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma federação. Assim, é também a própria Lei Complementar 87/96 que estabelece os critérios como essa transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhem toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (Lei do ICMS-BA). Desse modo verifica-se que os créditos escriturados, e objeto do presente estorno, não são simples aplicação da não-cumulatividade constitucional do ICMS.

A base impositiva constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, "i" e art. 146, III, "a").

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

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

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 - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material

*secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*

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

*A Lei Complementar, a seu turno, veicula regras de estrutura que se projetam sobre as demais normas do ordenamento, exceto, óbvio, a Constituição Federal, porque dela recebeu o papel de estabelecer os pilares que serão fundamentos da materialidade (fato gerador, base de cálculo) e arrecadação do ICMS.*

*Isto posto, a matéria em questão, operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencendo ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente da forma prevista na Lei Complementar. Ainda mais porque nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existe transmissão de titularidade. Apesar da circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor. Não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.*

*No entanto, tais transferências, são consideradas, por ficção, fatos geradores de ICMS tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais. Com acerto, sobretudo, quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), em função da atual regra matriz do ICMS cuja remessa traz reflexos tributários às pessoas envolvidas no processo de transferência tanto o estabelecimento de origem como também para o estabelecimento de destino.*

*A partir de então fácil é o entendimento: desconsiderada a circulação na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário tributando em excesso, fora do contexto alinhavado pela LC 87/96, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.*

*É sabido que o ICMS é um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é a operação final, suportada pelo consumidor final. Produtor, industrial, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior e aqui, sim, diante do princípio não cumulatividade do imposto. Mantido o procedimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência superfaturada, deixa de receber parcela do produto que lhe compete no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.*

*Isto não bastasse, tal situação fere o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º, CF 88) - além do princípio da autonomia distrital - a não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros. Ademais, a Constituição Federal veda expressamente a União de “instituir tributo que implique distinção ou preferência em relação a Estado, em detrimento de outro” (art. 151, I). Como consequência lógica, vedado o favorecimento de qualquer unidade da Federação, no exercício de sua competência legislativa concorrente (art. 24, I, CF/88).*

*Assim é que a Lei Complementar a sujeitar todas as pessoas políticas da Federação tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, elegendo os itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento, além da mão-de-obra), objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o consumidor.*

*Voltando ao aspecto contábil da questão posta nos autos observo que foi pontuado corretamente na peça informativa, a partir de literatura especializada, a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS). A primeira (MP) é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que a segunda (MS), entra em menor quantidade no processo produtivo. Já a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo. A título exemplificativo, podemos tomar como referência uma empresa do ramo de vestuário com os seguintes elementos de custos: MATERIAIS DE PRODUÇÃO (MATÉRIA-PRIMA): tecido de algodão; tecido sintético; MATERIAIS SECUNDÁRIOS: linha, botões, etiquetas; MATERIAL DE EMBALAGEM: envelope plástico, caixa e papelão.*

*Importante destacar ainda as decisões do STJ, na linha de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorporam nem são consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).*

*No que diz respeito à sistemática de apuração dos custos de produção restou provado nos autos que a Petrobrás*

*adota o sistema de custeio por absorção ou por rateio, que contempla todos os gastos do processo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio: trata-se de processo integrado de custeio que tem a aceitação na legislação do imposto de renda, conforme disposto no Decreto-Lei nº 1.589/77 e no art. 290 do Regulamento do imposto (RIR/2009 – Decreto nº 3000/09). De acordo com esse regime de custeio a empresa direciona para todos os produtos os custos indiretos, gerais e comuns (fixos e variáveis), levando em consideração o volume produzido e o valor de realização do produto na operação de venda. A legislação do ICMS, por sua vez, não impõe nenhum método de custeio, mas estabelece regras especiais para a formação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais, positivadas na LC nº 87/96 – art. 13, § 4º, inc. II. Frente a esse comando normativo, os custos de produção devem ser apropriados, para fins de apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados, considerando a participação dos itens enumerados taxativamente na lei (MATÉRIA-PRIMA, MÃO-DE-OBRA, MATERIAL SECUNDÁRIO e ACONDICIONAMENTO), que efetivamente tenham participado da produção da mercadoria, no caso concreto, a nafta petroquímica.*

*Importante destacar que os autuantes não modificaram o sistema de custos da empresa. Conforme ficou provado nos autos, a Petrobrás adota o sistema de custeio por absorção ou por rateio. Todavia, para a nafta petroquímica, a diferença de metodologia entre o trabalho dos autuantes e o empregado pela empresa, foi admitir o sistema de rateio (ou absorção), porém limitado à unidade de destilação atmosférica (UDA), onde é processada a nafta petroquímica, com a inclusão tão-somente dos itens definidos no art. 13, § 4º, inc. II, da Lei LC 87/96.*

*Observe ainda que os autuantes ao acatarem o sistema de custeio por absorção adotado pela Petrobrás, mas adstrito à unidade de destilação atmosférica (UDA), favoreceu o contribuinte, pois ali se encontram inseridos alguns valores de matéria-prima e especialmente de mão-de-obra de outros processos de refino e não somente da etapa de produção da nafta petroquímica, verificada na unidade de destilação atmosférica (UDA).*

*Cabe agora uma breve análise acerca do processo produtivo da autuada, quanto à produção de derivados de petróleo, com ênfase, no processo de fabricação da nafta petroquímica.*

*Antes da seção de fracionamento do Petróleo na UDA ocorre a operação de dessalinização do óleo, para remoção de sais, água e suspensões de partículas sólidas. Tais impurezas prejudicam o perfeito funcionamento da unidade de destilação. A operação de dessalinização, portanto, consiste na extração das impurezas através da adição de uma corrente de água de processo que se mistura com os sais, sólidos e água residual contidos no petróleo.*

*Após esse processo, a matéria-prima é levada ao vaso de dessalgação, onde se dá a separação da fase aquosa contendo sais e sedimentos através de coalescência e decantação das gotículas de água, promovidas pela ação de um campo elétrico de alta voltagem. Aqui também ocorre o uso/consumo de energia elétrica.*

*Com o descarte contínuo da salmoura formada, o petróleo dessalinizado é submetido a uma segunda etapa de preaquecimento, antes de ser encaminhado às seções de fracionamento. Essas substâncias utilizadas não integram os produtos que serão obtidos no processo de destilação, pois também serão apenas CONSUMIDOS no processo produtivo ou reaproveitados após o devido tratamento.*

*Com a dessalgação e o pré-aquecimento do petróleo, segue o processo de destilação atmosférica que deve ocorrer a uma temperatura máxima de 400°C para evitar a formação extremamente indesejável de produtos de craqueamento térmico. Normalmente, o petróleo pré-aquecido pode ser ainda introduzido em fornos tubulares, à saída dos quais, boa parte do petróleo é vaporizada.*

*A partir da descrição apresentada é de se concluir que a energia, a água, o vapor e demais produtos químicos utilizados ou **CONSUMIDOS**, até o momento do ingresso na torre de destilação atmosférica, a exemplo das mercadorias listadas na peça de defesa, às fls. 405/406 (amina neutralizante, amônia, dehaizer, desemulsificante, inibidor de corrosão fílmico, inibidor de corrosão para água de refrigeração, soda cáustica), não integram o conceito de matéria-prima nem de material secundário. A exceção fica para o PETRÓLEO, que é misturado com uma pequena parte de RESÍDUO DE ÓLEO e DIESEL PARA REPROCESSAMENTO (conforme planilhas de custos reproduzidas e anexadas ao processo).*

*Logo, a base de cálculo nas operações de transferência interestadual se dará com o petróleo e citadas misturas e mais a mão-de-obra, com os respectivos encargos sociais. Nada mais, portanto, é permitido ser adicionado à referida base de cálculo.*

*Assim sendo, o custo da nafta petroquímica produzida deve ser obtido no processo PRÉ-FLASH ou, quando este inexistente, no processo de DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA (UDA), pois a nafta petroquímica é obtida neste momento já está PRONTA E ACABADA PARA SER COMERCIALIZADA, sendo, então, direcionada para os tanques de armazenamento, conforme demonstrado no diagrama do processo produtivo deste produto que foi apresentando pela própria Petrobrás. O produto, na Bahia, é comercializado para a Braskem, que o utiliza nos processos petroquímicos visando à produção, principalmente de eteno e de hidrocarbonetos aromáticos (benzeno, tolueno e xilenos).*

*É importante frisar que no processo de Destilação Atmosférica (UDA) também são obtidas outras frações do*

*petróleo, além da nafta petroquímica, por diferença de temperatura de ebulição (processo físico de separação), a exemplo do gás combustível, GLP (gás liquefeito de petróleo), gasolina, querosene, gasóleo atmosférico e o resíduo atmosférico (RAT), que constituirá carga de outro processo de separação – a destilação a vácuo, no qual não se extrai qualquer tipo de nafta.*

*Não há, portanto, para fins de apuração do custo de transferência do ICMS nenhum sentido lógico nem operacional, se fazer a incorporação de elementos de custos de outras etapas ou processos de refino do petróleo, (a exemplo da Destilação a Vácuo - UDV ou UFCC – craqueamento catalítico fluido etc.).*

*Assim procedendo a empresa, configurou-se uma grande distorção do quanto está prescrito no art. 13, §4º, II da LC 87/96, haja vista a ocorrência de uma enorme ampliação indevida da base de cálculo nas operações de transferência interestadual, já que a nafta petroquímica é produzida e acabada para comercialização no início do processo de destilação do petróleo (UDA – Destilação Atmosférica ou Torre de Pré-Flash).*

*O custo de produção, conforme já enfatizado acima, pode ser apurado da forma que melhor entender a autuada, dentro das normas fiscais do Imposto de Renda e da legislação societária. No entanto, para efeito de formação da base de cálculo do ICMS nas operações de TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, também deve ser respeitada a regra de apuração do custo da mercadoria produzida, com a inclusão somente das parcelas de MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA e ACONDICIONAMENTO que podem ser imputadas até a produção final deste produto (NAFTA PETROQUÍMICA), que acontece já no início do processo de DESTILAÇÃO DIRETA ou PRIMÁRIA (UDA), não devendo a mesma ser onerada com outros itens de custo que nada tem a ver com a produção da NAFTA.*

*O que houve, também, no caso em exame, foi uma enorme majoração na base de cálculo nas operações de transferência de nafta petroquímica, com a indevida inclusão no custo da mercadoria produzida, nos moldes preconizados no art. 13, §4º, II da LC 87/96, de PRODUTOS OU MATERIAIS CLASSIFICADOS pela autuada como INTERMEDIÁRIOS, na composição do custo, e que se encontram arrolados no presente PAF. Dentre os chamados “INTERMEDIÁRIOS” a autuada incluiu itens com o rótulo de RESÍDUO ATMOSFÉRICO, RESÍDUO DE VÁCUO, NAFTA DE COQUE, GASÓLEO PARA CRAQUEAMENTO, DIESEL MÉDIO INTERMEDIÁRIO, QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV), DILUENTES PARA COMBUSTÍVEL etc., conforme tabela acostada à fl. 247 dos autos. Observo que as citadas rubricas nada têm a ver com a produção da NAFTA PETROQUÍMICA, haja vista que este produto já é obtido no mesmo instante ou em momento anterior à fabricação daqueles outros, pois a NAFTA PETROQUÍMICA já é extraída na torre ou unidade de DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA ou torre de DESTILAÇÃO DIRETA/PRIMÁRIA. Em outras palavras: os produtos listados como “INTERMEDIÁRIOS” são carga ou matéria-prima para fabricação de outros produtos no processo de refino do petróleo, com exceção da NAFTA PETROQUÍMICA.*

*Assim, partindo das premissas retrocitadas, foram consideradas pelos autuantes, na formação da base de cálculo de transferência, as MATÉRIAS-PRIMAS, onde se considerou, além do petróleo, a nafta, diluentes, diesel, gasóleo, querosene, óleo combustível e resíduos, que foram REPROCESSADOS juntamente com o petróleo. De igual forma os custos incorridos com mão-de obra, direta e indireta e correspondentes encargos.*

*Por sua vez, não foram considerados, a partir dos esclarecimentos prestados pela Refinaria de Manaus - REMAN/AM e Refinaria Duque de Caxias - REDUC/RJ, os ditos PRODUTOS OU MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS, a seguir descritos:*

***“PB.281 RESIDUO ATMOSFERICO é produzido na unidade de destilação atmosférica U-2110 e é todo consumido na unidade de vácuo.***

***PB. 29A RESIDUO ATMOSFERICO P/CRAQ é produzido na unidade de destilação atmosférica U-2111. Parte é consumida como carga da unidade de craqueamento catalítico, parte como consumo próprio e o restante é enviado para tanques de óleo combustível.***

***PB.259 GASOLEO PARA CRAQUEAMENTO: é produzido na unidade de destilação atmosférica U-2110. Parte é consumida como carga da unidade de craqueamento catalítico e o restante é enviado para tanques de óleo combustível.”***

*As demais naftas produzidas no processo de refino da autuada, a exemplo da nafta de coque, originário do processo de coqueamento, a nafta obtida por reforma catalítica (nafta craqueada), como também a nafta hidrotratada, são frações geradas em etapas subsequentes à destilação atmosférica, e direcionadas para a formação do “pool” ou mistura de gasolina e de óleo diesel, conforme declarações prestadas pela própria autuada e diagramas dos processos produtivos da REDUC e da REMAN, anexados ao Auto de Infração.*

*É importante frisar ainda, conforme alertaram os autuantes, que a sistemática de refino do petróleo para a produção de derivados é basicamente a mesma em todas as refinarias da Petrobrás, estejam elas localizadas em Manaus, Bahia, Rio Janeiro ou Minas Gerais. A diferença entre as refinarias é que algumas dispõem de mais unidades de processamento que outras, em função das complexidades dos processos de refino. Mas em todas elas a nafta petroquímica é produzida na unidade de destilação direta (UDA). O fato de o lançamento ter se baseado também em estudos realizados nas unidades de produção da Petrobrás de Manaus (REMAN), REDUC (Duque de Caxias - RJ) e RLAM (Mataripe - BA), não invalida a exigência fiscal visto que o A.I teve por lastro*



*probatório principal as informações técnicas e os dados fiscais - contábeis do estabelecimento que procedeu as transferências de nafta petroquímica - a Refinaria Gabriel Passos, localizada no Estado de Minas Gerais, no município de Betim.*

*Considero, portanto, correto o procedimento adotado na auditoria fiscal, através da mensuração dos custos de produção da nafta petroquímica, para efeito de apuração da base de cálculo de transferência, considerando tão somente os elementos enumerados no art. 13, § 4º, da LC nº 87/96, e adstrito ao processo de produção dessa mercadoria, que se verifica na primeira etapa do refino, nas torres pré-flash ou nas torres de destilação atmosférica das refinarias da Petrobrás, ainda que apurados pela via excepcional do arbitramento.*

*No presente caso, há uma peculiaridade. Pelo que consta na inicial, a fiscalização ficou impedida de apurar a os valores exatos da base de cálculo nas saídas em transferências de outros Estados da Federação, visto que o autuado não atendeu às intimações constantes nos Termos de Intimação Fiscal e e-mail's, fls. 17 a 130, para o fornecimento de planilhas informatizadas contendo os detalhamentos do custo de produção de Nafta Braskem (PB62C) e Nafta Petroquímica (PB6NQ), que foram transferidas no exercício de 2010 para o estabelecimento autuado da Petrobrás, situado neste Estado.*

*Disso decorrente, a fiscalização não teve outra alternativa a não ser adotar o arbitramento para determinar a base de cálculo neste processo.*

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

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

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

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

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

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

*II - nas transferências de mercadorias produzidas pela própria empresa, a base de cálculo será encontrada pela aplicação, sobre o valor da transferência, do percentual relativo ao somatório do valor da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra sobre o custo total do produto vendido, informados na Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - DIPJ, admitindo-se como crédito fiscal o valor encontrado pela aplicação da alíquota interestadual sobre a base de cálculo arbitrada.*

*Quanto ao arbitramento adotado pelos autuantes, constatei que o cálculo foi feito através da Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) de 2011 – Ano Calendário de 2010, entregue à Receita Federal do Brasil, tomando por base os números correspondentes ao custo de matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, e excluídos os demais custos, cujo total obtido foi calculado o percentual desse custo em relação ao custo total dos produtos declarados na DIPJ, obtendo, assim, o percentual de 47,56% a título de custo, que foi considerado para o cálculo da base de cálculo arbitrada, conforme detalhado nas planilhas constantes às fls. 10 e 11 dos autos.*

*Nestas circunstâncias, concluo que o arbitramento da base de cálculo neste processo encontra amparo no artigo 22-B da Lei nº 7.014/96, posto que, não foi possível apurar o montante real da base de cálculo, em face da falta de entrega dos documentos necessários para a apuração do custo da mercadoria, cujo cálculo não merece qualquer reparo, porquanto foi cumprido o disposto no dispositivo legal acima.*

*Está correto, portanto, o entendimento firmado pelos autuantes na formalização do presente lançamento de ofício.*

*Além dos precedentes judiciais citados, há disposição expressa na legislação do Estado da Bahia contida na Instrução Normativa nº 52/2013, publicada no D.O.E, de 18/10/13, norma interpretativa que trata da base de*

*cálculo nas operações de transferência interestadual.*

*Essa norma se encontra em relação à base de cálculo nas transferências promovidas por estabelecimento industrial em concordância com o CTN (art. 106, inc. I, art. 100 e art. 96) e com as regras positivadas na LC 87/96 (art. 13, § 4º, inc. II). Em se tratando de norma de caráter meramente interpretativo, a mesma retroage para atingir fatos geradores anteriores à sua publicação. A referida Instrução Normativa interpreta como deve ser compreendido o conceito de CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA e a questão específica da ENERGIA ELÉTRICA e dos COMBUSTÍVEIS, contidas no item 1 e subitens 1.1 e 1.2 da citada norma. Abaixo o teor das disposições mencionadas:*

**INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 52/2013**

*[...]*

*1. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada pela própria empresa, destinada a outro estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:*

*1.1. considera-se como matéria-prima ou material secundário aquilo que se integra, de forma física ou química, ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas no processo industrial, não se integrando a este conceito, regra geral, a energia elétrica e os combustíveis;*

*1.2. a base de cálculo é a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, ainda que a mercadoria tenha sido transferida de um estabelecimento comercial da mesma empresa (centro de distribuição - CD, por exemplo), acrescido do ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;*

*[...]*

*Observe ainda que em processo fiscal recentemente julgado nesta corte administrativa, e mencionado no corpo do A.I., através do Acórdão nº 0417-11/13, o colegiado da 1ª CJF, em decisão não unânime, deliberou, sobre idêntica matéria, pela PROCEDÊNCIA da exigência fiscal, utilizando fundamentos assemelhados.*

*Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor/industrial situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, apurou a base de cálculo em valores não previstos na L.C. 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido, de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, inciso II e com o art. 97, inciso VIII, do RICMS/97.*

*Ante o exposto, mantenho integralmente a exigência fiscal contida no item 1 do Auto de Infração.*

*Vislumbro, todavia, a possibilidade de exclusão da multa por descumprimento de obrigação principal pelas Câmaras de Julgamento do CONSEF, na eventualidade de interposição de recurso pelo contribuinte, considerando que a norma interpretativa da IN 52/13 foi editada e publicada em 18/10/2013, e os fatos geradores do A.I. se verificaram nos meses contidos dentro do exercício de 2010. A matéria é da competência das instâncias recursais. Há no caso a possibilidade de aplicação do inc. I, art. 106 do CTN, com base em recentes precedentes deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos nº 0231-12/15 e nº 0035-12/16.*

*A infração 02 diz respeito ao descumprimento de obrigação acessória, com aplicação de multa pecuniária, no valor de R\$ 5.106.678,42, em razão de o contribuinte ter deixado de fornecer arquivo magnético mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas. Consta, em complemento, que houve a falta de apresentação ao fisco de documentos fiscais e contábeis (arquivo eletrônico contendo o detalhamento do custo da mercadoria produzida - nafta petroquímica), mesmo após efetuadas inúmeras intimações (87 - oitenta e sete, ao total) para tal finalidade, tudo de acordo com o detalhamento consignado no próprio corpo do Auto de Infração. A conduta do sujeito passivo foi enquadrada nos arts. 259 e 261, do Dec. nº 13.780/2012 (RICMS-12), com a penalidade prevista no art. 42, inc. XIII-A, letra "j", da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 10.847/07.*

*No caso concreto entendo ser aplicável as disposições do art. 46, § 2º, do COTEB – Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia). Dispõe o referido dispositivo legal que: **Art. 46 (...)** § 2º - “A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa prevista para o descumprimento de obrigação principal quando a infração punida por aquela multa tenha sido considerada para agravar a multa pela falta de recolhimento do imposto devido, com referência ao mesmo sujeito passivo infrator”.*

*Temos nesse dispositivo o princípio da consunção ou princípio da absorção. O descumprimento da obrigação acessória constituiu o MEIO necessário ou FASE FORMAL (etapa) de preparação ou execução de outra infração – o descumprimento da obrigação principal. No caso concreto o não atendimento das 87 (oitenta) intimações para entrega dos arquivos magnéticos contendo os custos relacionados à matéria-prima, material secundário, mão-de-obra direta e acondicionamento, conduziram ao arbitramento da base impositiva, apenado*

com a multa de 100%, prevista no art. 42, inc. IV, alínea “i”, da Lei nº 7.014/96.

Portanto, a multa pelo descumprimento da obrigação principal, no valor expressivo de 100% absorveu a multa por descumprimento de obrigação acessória, posto que na relação consutiva temos uma relação de continente e conteúdo. Costuma-se dizer: o peixão (fato mais abrangente) engole o peixinho (fatos que integram aquele como sua parte).

Assim, por exemplo, em um levantamento quantitativo de estoques em que seja apurada omissão de saídas de mercadorias, houve da parte do infrator a conduta de falta de emissão de notas fiscais. A infração acessória nesse caso foi o meio de que se valeu o infrator para não cumprir a obrigação principal de pagar o tributo das mercadorias omitidas. A penalidade da infração maior absorve a menor, sob pena de haver “bis in idem” ou duplicidade de penalizações sobre o mesmo fato.

Duas são as regras que podemos extrair, quais sejam:

- o fato de maior entidade consome ou absorve o de menor graduação (*lex consumens derogat lex consumptae*);
- a infração-fim absorve a infração-meio.

Pelas razões acima alinhavadas somos pela exclusão da multa da infração 02, que é absorvida pela multa da infração 01, atinente ao arbitramento.

Ante o exposto, VOTO pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração. Fica mantida tão somente a Infração 01.

Nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário objetivado a reapreciação da parte remanescente, pelos seguintes fundamentos:

Inicialmente, tece um breve relato dos fatos e passa a discorrer sobre as possíveis nulidades do Auto de Infração.

Aponta a violação aos arts. 39, III e 18, IV, “a”, do RPAF, eis que, a Infração nº 01 se originou de uma suposta adoção de custo fiscal maior que o previsto na legislação e, por conseguinte, creditamento indevido de ICMS, o que não corresponde à conduta descrita pela Autoridade Fiscal, pois o Recorrente jamais se furtou ao recolhimento do imposto.

Ademais, afirma que não houve “descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta”, em descompasso com o art. 39 III, do RPAF/BA, tanto que nas Informações Fiscais, a abordagem é diversa. Enquanto a descrição dos fatos no Auto de Infração sugere que se incluiu, na base de cálculo da Nafta, itens que não são insumos, nas Informações Fiscais, se verifica que se questiona, na verdade, o próprio método de custeio (absorção) e distribuição dos custos (margem bruta percentual dos valores líquidos realizáveis).

Deste modo, defende a insuficiência da “descrição dos fatos” consignada no Auto de Infração não estabeleceu com a necessária precisão a conduta imputada, impediu o contraditório e, neste caso, sem qualquer dúvida caracterizou nulidade do lançamento fiscal.

Aduz que houve também violação aos arts. 123, §3º, 145, caput, e 150, II, do RPAF e ao Princípio da Ampla Defesa, uma vez que a complexidade da questão, que envolve o cálculo do custo de produção da Nafta Petroquímica na REDUC (RJ) e, por sua vez, perpassa pela análise do próprio processo produtivo, exige a realização de perícia, pois não há outro meio de prova do qual se demonstre a verdade material.

Ante ao exposto, requer o Recorrente *in limine* que se julgue a r. decisão nula e, em consequência, a improcedência da suposta infração apontada no Auto, ou caso assim não entenda, submeta os autos à perícia ou diligência para a comprovação dos fatos alegados na impugnação e aqui reiterados.

Aponta a Nulidade da decisão *a quo* por violação ao art. 167 do RPAF, diante da Impossibilidade de o Estado da Bahia glosar crédito apurado segundo a legislação do Estado de origem (Potencial conflito federativo), devendo ser aplicado o disposto nos arts. 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da Lei

de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

O Recorrente assevera que apurou o custo fiscal da mercadoria produzida de acordo com os ditames da LC 87/96 e, ainda, segundo determina a Legislação do ICMS do Estado de Origem da mercadoria transferida, como determinam os arts. 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Informa que a legislação do Estado de origem é aplicável na apuração do custo de produção da mercadoria, seja por lá ocorrer a qualificação (ou não) dos bens que participam do processo produtivo entre os itens listados no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, seja também porque naquele território se constituiu a obrigação tributária em razão da qual é pago o ICMS que se torna crédito fiscal no Estado de destino.

Neste contexto, na apuração do custo de produção da Nafta Petroquímica no Estado de origem, o Contribuinte valeu-se do art. 13, §4º, II, da LC 87/96 e, ainda, da regulamentação lhe conferida pela legislação local, nos termos da PORTARIA SSER N.º 35 DE 06 DE FEVEREIRO DE 2013, do Subsecretario da Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro.

Assim, não há que se falar em nenhuma incorreção há no procedimento do Recorrente que aplicou a legislação do Estado de origem na apuração do seu custo fiscal e não é dado o Estado de destino desconsiderá-la, pois, como demonstrado, aplicar-se-á a legislação em que situados os bens e/ou constituídas as obrigações tributárias.

Ademais, afirma que, se o Estado de destino entende que a legislação do Estado de origem exorbitou a competência normativa que lhe confere a Constituição Federal, mesmo em razão de supostamente dispor sobre matéria reservada à Lei Complementar, resta-lhe apenas levar a questão ao STF, nos termos do art. 102, I, “f” da FC/88.

Deste modo, assevera a impossibilidade de a Fiscalização e a 5ª JF desconsiderarem a legislação do Estado de origem, que é confirmada pelo art. 167 do RPAF, de acordo com o qual “não se incluem na competência dos órgãos julgadores: I - a declaração de inconstitucionalidade;”.

Nesta linha, afirma que a 5ª JF não abordou a controvérsia: ao contrário, sustentou indiretamente que, em razão de a Lei Complementar nº 87/1996 dispor sobre a base de cálculo nas transferências interestaduais, o Estado da Bahia deve aplicá-la, ainda que a aplicação implique no afastamento da legislação de ente federativo diverso. Portanto, ao admitir o afastamento, por via indireta, da legislação do Estado do Rio de Janeiro, julgou-a inconstitucional, em afronta ao conteúdo da Súmula Vinculante nº 10 do STF.

Por esta razão, defende que tanto o Auto de Infração como a decisão *a quo* são nulos, na medida em que, ao afastarem a legislação de regência da matéria – a legislação do Estado de origem, nos termos dos arts. 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da LINDB – acabaram por exorbitar as próprias competências e declarar, por via reflexa, a inconstitucionalidade dela, como se depreende da Súmula Vinculante nº 10 do STF.

No mérito, aponta a ausência dos pressupostos para o arbitramento da base de cálculo nas transferências interestaduais.

Afirma que a 5ª JF se equivocou na apreciação de matéria, tanto ao atribuir aos dispositivos legais aplicáveis à questão sentido diverso do correto, quanto ao desconsiderar as peculiaridades do processo produtivo de refino (desagregação), para enfim julgar procedente o auto.

O Recorrente passa a explicar o processo de produção da nafta petroquímica, e informa que em razão da natureza particular do processo de refino de petróleo (processo de produção conjunta), no qual é imprescindível distribuir os custos conjuntos aos produtos gerados por critérios arbitrados, a empresa autuada optou por utilizar o consagrado método da margem bruta percentual do valor líquido realizável: os custos conjuntos da produção são repartidos proporcionalmente ao resultado da multiplicação dos volumes produzidos e seus respectivos valores médios de realização.

Assim, a PETROBRÁS utiliza o custeio por absorção, contemplando todos os gastos do processo

produtivo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio: trata-se de processo integrado de custeio devidamente compatível com a legislação societária e fiscal, inclusive por determinação do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.589/1977, que, ao dispor sobre o imposto de renda, não admite o uso de outro.

Informa que já explicou, em casos semelhantes, que em 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/Alugueis/Encargos
- 46 – Impostos/Taxa
- 48 Depreciação/Amortização
- 49 – (-) Recuperação de Gastos

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

Apresenta gráfico da operação.

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

Assevera que a produção da 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 nº 1.589/1977) ou comprometer a formação do custo dos demais produtos originados do refino. Ademais, 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.

Apresenta gráfico da operação.

Em paralelo, aponta que é apurado, no período, 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 gráfico com valores exemplificativos.

Explica, exemplificadamente, o modo de apuração e, por fim, afirma que no caso concreto, o custeio por absorção utilizado pelo Contribuinte é a única metodologia que permite apurar se os custos de produção de cada derivado, na medida em que qualquer critério diverso não só é incompatível com o processo de refino, como tampouco autorizado pela legislação sobre a matéria.

Afirma 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, e que essa realidade é reconhecida pelo Conselho Federal de Contabilidade que, ao tratar das regras fiscais e contábeis de apuração de custos – com a exclusão de qualquer outro – determinou a adoção, nos casos de produção conjunta, da metodologia empregada pelo Recorrente, nos termos do Pronunciamento Técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

O Recorrente alega que os documentos dos autos demonstram que ao contrário do que se

presumiu até aqui, a NAFTA BRASKEM não é formada exclusivamente por nafta petroquímica. A Fiscalização indica que a Nafta originada na UDA é aquela produzida na faixa de destilação entre 65°C até 135°C, enquanto os contratos em anexo, firmados entre a PETROBRÁS e a COPENE Petroquímica do Nordeste S.A. e com a BRASKEM, que a sucedeu, comprovam, que o derivado a ser fornecido pela PETROBRÁS é nafta full range, com faixa de destilação aproximada entre 30° e 200°C. (vide sua Cláusula 3.1. do contrato com a COPENE).

Atesta que a Fiscalização pressupõe ainda que a Nafta comercializada com a BRASKEM é a Nafta parafínica, quando nos contratos firmados é possível confirmar também que o derivado é composto tanto por Nafta Naftênica, quanto por Nafta Parafínica, como se verifica da Cláusula Segunda, subitem 2.1.3, Cláusula Sexta, itens 6.4 e 6.5, e do Anexo I, itens “1. NAFTA PARAFÍNICA” e “2. NAFTA NAFTÊNICA”.

Ou seja, a Nafta Petroquímica não é formada apenas pelo produto originado na UDA, mas, também, em outros processos do refino do petróleo, como confirma estudo específico sobre o tema, elaborado no âmbito do Programa Escola de Química/Agência Nacional do Petróleo – Processamento, Gestão e Meio Ambiente na Indústria de Petróleo e Gás Natural. Ou seja, a Nafta Petroquímica não é formada apenas pelo produto originado na UDA, mas, também, em outros processos do refino do petróleo, como confirma estudo específico sobre o tema, elaborado no âmbito do Programa Escola de Química/Agência Nacional do Petróleo – Processamento, Gestão e Meio Ambiente na Indústria de Petróleo e Gás Natural.

Aponta, deste modo que, ao contrário da premissa de que partiu a Fiscalização, a Nafta entregue à BRASKEM não é produzida exclusivamente na UDA, mas também em outras unidades da planta industrial de cada uma das refinarias. Na REDUC, por exemplo, a NAFTA é fruto de vários processos, cada qual com um corte de Destilação diverso.

Desta maneira, defende 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 Lei Complementar nº 87/96.

Ademais, condena o arbitramento realizado, uma vez que entende que não foram preenchidos os requisitos legais.

Enfim, aponta que o lançamento também é nulo porque foi realizado à revelia dos pressupostos formais para aplicá-lo e, pior, em evidente violação ao princípio da irretroatividade da legislação tributária. Diz ter demonstrado a ilegalidade do uso do arbitramento – inclusive critérios adotados – tanto na impugnação, como em manifestação posterior.

No entendimento do Recorrente, o arbitramento não seguiu o devido processo legal, na medida em que o art. 939 do RICMS/97 exige, antes de se realizá-lo, a lavratura de “termo de Fiscalização, circunstanciando detalhadamente a ocorrência”, com os requisitos nele previstos, sem o qual é inadmissível se estimar a base de cálculo do imposto.

Assim, além de violar o devido processo legal, ao fazê-lo, a Fiscalização tampouco observou que o art. 195, do CTN, de fato permite-a examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos e papéis do Contribuinte, com o objetivo de verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e conferir ou calcular o montante do tributo devido. Contudo, o dispositivo exige dele manter apenas os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados. Logo, a falta de exibição de livro ou documento não exigido na legislação tributária ou comercial não caracteriza o embaraço que autoriza estimar-se o imposto, como se infere do texto normativo.

Assevera que os livros obrigatórios, à época dos fatos geradores, aos quais se deve acrescentar os documentos fiscais que subsidiam os lançamentos neles realizados, eram aqueles descritos no art. 314 do RICMS/97, e em nenhum dos casos não se incluía “PLANILHAS COM O CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA”.

Aponta, ainda, que em nenhuma hipótese a Fiscalização poderia se valer da regra do art. 22-B da

Lei Estadual nº 7.014/1996, porque o dispositivo ainda não se encontrava em vigor na época dos fatos geradores, pois foi acrescentado, nela, pela Lei nº 12.605/2012, publicada no DOE de 15 e 16/12/2012 e com efeitos a partir de 15/12/2012.

Neste ponto, observa que o art. 22-B da Lei nº 7.014/96 busca criar critérios para arbitramento que, por sua vez, é tipo de lançamento, como se infere do art. 148 do Código Tributário, localizado no LIVRO SEGUNDO (“Normas Gerais de Direito Tributário”), TÍTULO III (“Crédito Tributário”), SEÇÃO II (“Modalidades de Lançamento”), do CTN.

Portanto, ao aplicar legislação cuja vigência iniciou depois da ocorrência dos fatos geradores, a Fiscalização – e a 5ª JF, ao avalizá-la – incorreram em afronta à irretroatividade da legislação tributária, de maneira que o lançamento é completamente incompatível com os arts. 106 e 144, caput, do CTN.

Em resumo, apresenta o Recorrente que não há dúvidas de que o lançamento fiscal da Infração nº 01 é insubsistente, pois: 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), e; ii) não foram respeitados os requisitos formais necessários ao arbitramento (RICMS/97, art. 939); iii) efetuou-se a estimativa de base de cálculo sem os pressupostos materiais que autorizam-na, e; iii) os critérios utilizados para a fixação do valor do ICMS não respeitam nem as regras de competência tributária, nem, subsidiariamente, a própria legislação do Estado da Bahia (RICMS/97, art. 938, IV, “a”).

Ademais, reitera a necessidade de perícia fiscal e, por fim, requer:

- 1) Seja julgado nulo o Auto de Infração combatido uma vez que lavrado em dissonância dos preceitos estabelecidos no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF do Estado da Bahia;
- 2) Seja declarada nula a Decisão recorrida, por violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, positivados na CF/88, art. 5º, LIV e LV, e no art. 127, §7º do RPAF, tanto em razão do indeferimento da prova, quando pela falta de oportunidade para se manifestar sobre as informações fiscais.
- 3) Sucessivamente, seja declarada a nulidade do Auto de Infração e da Decisão *a quo*, por violação aos arts. 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da LINDB, aos arts. 1º, caput, 18, caput, e 25, §1º, da CF/88, e ao art. 167 do RPAF, já que houve tanto negativa de vigência da legislação aplicável ao caso, como, indiretamente, declaração de inconstitucionalidade dela.
- 4) Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de pericial contábil e técnica, tanto para se verificar o processo produtivo, como para se analisar a metodologia de custeio, reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos no momento em que for deferida a respectiva perícia.
- 5) Finalmente, se superadas a nulidade e a decadência, requer seja julgada improcedente a autuação, uma vez que houve correta mensuração do custo fiscal da NAFTA PETROQUÍMICA, não tendo havido falta de recolhimento do Imposto sobre Circulação Mercadoria de Serviços, afastando-se também a multa aplicada.

Em Sessão de Julgamento realizada em 08 de novembro de 2016, tendo em vista o laudo pericial juntado pelo sujeito passivo às fls. 545 a 612, em busca da verdade material, esta 1ª CJF converteu o processo em diligência à ASTEC para emissão de parecer técnico acerca do laudo pericial e, consequentemente, do específico assunto ali contido, juntar, caso necessário, demonstrativos dos valores que entende serem os devidos, na exclusiva hipótese de se mostrarem diferentes daqueles lançados pela fiscalização.

Em resposta à diligência solicitada, o autuante apresentou considerações que ratificam a autuação, reiterando os termos da infração fiscal, apresentado, inclusive, decisões deste CONSEF bem como Parecer da PGE/PROFIS sobre a matéria em comento.

Conforme consta no Parecer ASTEC exarado, todos os elementos contidos no PAF são suficientes

para a manifestação solicitada pelo então relator do processo, o Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes.

Aponta que a opinião a ser apresentada sob o prisma técnico do assunto ali contido, que diz respeito a um Processo Judicial da 11ª Vara da Fazenda Pública Estadual da Comarca de Salvador/BA, decorrente do Auto de Infração nº 279469.0005/12-5.

De pronto, destaca o fiscal diligente, em que pese se tratar do mesmo objeto no que se refere a infração 1, a qual diz respeito a acusação de ter deixado o sujeito passivo de recolher ICMS apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil, não é possível fazer uma correlação sem o acesso a todo o processo, que se encontra em estágio judicial e está sob guarda e responsabilidade do Poder Judiciário, em relação a matéria fática da constituição do crédito tributário.

Nesse contexto, o diligente tece o seguinte comentário:

*De fato a legislação do estado da Bahia que trata do ICMS traz como referencia de apuração de base de cálculo do imposto por arbitramento (art. 22-B, II da Lei 7014/96).*

*Ocorre que a legislação do Imposto de Renda, que esta sob a responsabilidade da Receita Federal do Brasil, através da IN SRF Nº 127 DE 30/10/1998, e suas atualizações, que instituiu a Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e estabelece normas para a sua apresentação, dispõe em ser art. 2º que todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar a DIPJ de forma centralizada pela matriz.*

*Nesse contexto, como bem destaca o sujeito passivo à fl. 547 dos autos, o arbitramento da base de calculo, em relação à situação fática em análise, não poderia se efetuar com base na DIPJ, pois nela se apresentam as informações consolidadas de todas as unidades do Contribuinte Autuado, a PETROBRÁS, e não as informações específicas da unidade do Contribuinte Autuado de IE 009.073.803, CNPJ/MF 33.000.167/0143-23, estabelecida na RDV BA 523 KM 4 S/N, MATARIPE, SÃO FRANCISCO DO CONDE, BAHIA.*

*Entende este diligente que a constituição da base de cálculo do crédito tributário do ICMS, por arbitramento, amparado por informações extraídas da DIPJ, consubstanciado no art. 22-B, II da Lei 7014/96, diz respeito a ocorrências de fatos geradores em Contribuintes que não possuam filiais, ou seja, apenas um estabelecimento.*

*Relativamente ao comentário destacado no Laudo Pericial à fl. 612-verso, de lavra do Perito Judicial Paulo Cesar Araújo Viera, relativo ao Assistente Técnico do Estado da Bahia, Sr Antônio Barros “compreendeu e concordou com a metodologia adotada pela perícia”, entende este diligente que foge ao escopo do trabalho em desenvolvimento, o que abstenho de traçar qualquer comentário, vez que tal destaque diz respeito ao Auto de Infração nº 279469.0005/15-5, nos Embargos de Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, que estão no âmbito do Poder Judiciário; totalmente deslocado do Auto de Infração em tela, objeto em análise, com constituição de elementos de provas, das ocorrências fiscais, de forma distinta das constituídas no Auto de Infração que motivou referido assistente técnico efetuar tal comentário.*

#### **VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário – Infração 1)**

Inicialmente, passo a discorrer o motivo do indeferimento das preliminares de nulidade suscitadas pelo Recorrente, as quais foram devidamente rechaçadas em Primeira Instância.

Quanto à alegação de que houve violação aos artigos 39, III e 18, IV, “a”, do RPAF, vislumbro que as infrações foram devidamente esclarecidas e demonstradas, tendo os autuantes detalhado todo o roteiro de apuração, o qual permitiu o perfeito exercício do contraditório e da ampla defesa pelo Recorrente.

Ademais, quanto à suposta violação aos artigos aos arts. 123, §3º, 145, caput, e 150, II, do RPAF, saliento que o processo foi convertido por duas vezes em diligência (uma vez pela Junta de Julgamento Fiscal para dar ciência ao Contribuinte e na última por esta Câmara de Julgamento Fiscal à ASTEC para realização de Parecer Técnico sobre o Laudo Técnico apresentado), não havendo que se falar em impedimento do contraditório e cerceamento de defesa.

A diligência é um meio ofertado pelo ordenamento legal aos julgadores para o saneamento e esclarecimento de eventuais questões passíveis de dúvida, o que não ocorre no devido processo, eis que todos os pontos estão devidamente esclarecidos e fundamentados tanto pelos autuantes quanto pelo Recorrente.



Quanto à questão de violação ao pacto federativo, eis que haveria um confronto a legislação do Estado de Origem (RJ) e a apuração realizada pelo Estado da Bahia, este conselho não tem competência para tratar de inconstitucionalidade, motivo pelo qual tal pleito encontra-se prejudicado.

Rejeitadas as nulidades aventadas.

No pertinente as razões de mérito do Recurso Voluntário, *a priori*, trataremos do arbitramento realizado pelo fisco baiano, com base no art. 22-B, parágrafo único, II da Lei nº 7014/96, ante a ausência da apresentação dos documentos necessários requeridos pelo Fisco para a apuração do custo da mercadoria nafta.

Segundo o autuante, a ausência de tais elementos impediu a apuração por parte da fiscalização do valor real da base de cálculo nas saídas em transferência de outros Estados da federação para o estabelecimento autuado, não tendo o Recorrente atendido as solicitações de fornecimento das planilhas contendo o detalhamento do custo de produção da nafta petroquímica.

O Recorrente informa que tais planilhas solicitadas são inviáveis de serem produzidas, eis que a empresa autuada utiliza o **custeio por absorção**, não sendo possível isolar-lhe os custos de produção sem violar a legislação sobre o tema (art. 13 do Decreto-Lei nº 1.589/1977) ou comprometer a formação do custo dos demais produtos originados do refino.

Pontua, inclusive, 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.

Diante da ausência dos dados requeridos, o autuante, com base em decisão exarada pelo STJ, realizou o arbitramento com base na *Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) de 2011 – Ano Calendário de 2010, entregue à Receita Federal do Brasil, tomando por base os números correspondentes ao custo de matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, e excluídos os demais custos, cujo total obtido foi calculado o percentual desse custo em relação ao custo total dos produtos declarados na DIPJ, obtendo, assim, o percentual de 47,56% a título de custo, que foi considerado para o cálculo da base de cálculo arbitrada, conforme detalhado nas planilhas constantes às fls. 10 e 11 dos autos.*

Neste passo, em sede recursal, o Recorrente apresentou laudo técnico de processo semelhante, já em fase judicial, no qual o perito Paulo Vieira “*explicou todos os procedimentos até então adotados, em base a teste, de forma a comprovar a metodologia adotada pela Embargante para apuração dos custos e preço da nafta petroquímica, produzida em outra unidade da federação e transferida para estabelecimento do próprio Estado da Bahia...*” e “*compreendeu e concordou com a metodologia adotada pela perícia...*” o qual foi objeto de perícia junto à ASTEC, para que fosse emitido Parecer Técnico sobre o tema em apreço.

Em Parecer Exarado, da lavra do auditor fiscal diligente Joao Vicente Costa Neto, o mesmo afirma que:

*“... como bem destaca o sujeito passivo à fl. 547 dos autos, o arbitramento da base de calculo, em relação à situação fática em análise, não poderia se efetuar com base na DIPJ, pois nela se apresentam as informações consolidadas de todas as unidades do Contribuinte Autuado, a PETROBRÁS, e não as informações específicas da unidade do Contribuinte Autuado de IE 009.073.803, CNPJ/MF 33.000.167/0143-23, estabelecida na RDV BA 523 KM 4 S/N, MATARIPE, SÃO FRANCISCO DO CONDE, BAHIA.*

*Entende este diligente que a constituição da base de cálculo do crédito tributário do ICMS, por arbitramento, amparado por informações extraídas da DIPJ, consubstanciado no art. 22-B, II da Lei 7014/96, diz respeito a ocorrências de fatos geradores em Contribuintes que não possuam filiais, ou seja, apenas um estabelecimento.” (grifo nosso).*

Deste modo, restaria prejudicado o arbitramento realizado pela autoridade fiscal, eis que o Perito Técnico determinado pelo TJBA em processo análogo, bem como Perito da ASTEC atestaram: a) que a metodologia aplicada pelo contribuinte estava correta e b) que a DIPJ não poderia embasar

o arbitramento da base de cálculo, pois nela se apresentam as informações consolidadas de todas as unidades do Contribuinte autuado e não as informações específicas da unidade do Contribuinte autuado.

Quanto a apuração do custo da NAFTA, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências da nafta petroquímica de outros estabelecimentos para o estabelecimento autuado.

Primeiramente, afirmo que não há discordância do entendimento da taxatividade do rol do custo da mercadoria produzida, qual seja: matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

O ponto que enseja discordância entre o posicionamento adotado pela autuação bem como pelo julgador de piso diz respeito ao entendimento de quais produtos estariam abarcados por estas rubricas, eis que o legislador assim não determinou expressamente.

Compulsando os autos, restou claro que a NAFTA petroquímica utilizada na transferência em apreço é produzida e acabada para comercialização no início do processo de destilação do petróleo (UDA – Destilação Atmosférica ou Torre de Pré-Flash).

Assim, como bem apontado pelo julgador de piso os produtos: *RESÍDUO ATMOSFÉRICO, RESÍDUO DE VÁCUO, NAFTA DE COQUE, GASÓLEO PARA CRAQUEAMENTO, DIESEL MÉDIO INTERMEDIÁRIO, QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV), DILUENTES PARA COMBUSTÍVEL etc., conforme tabela acostada à fl. 247 dos autos (...) nada têm a ver com a produção da NAFTA PETROQUÍMICA.*

Outro ponto de total importância é o de que *as demais naftas produzidas no processo de refino da autuada, a exemplo da nafta de coque, originário do processo de coqueamento, a nafta obtida por reforma catalítica (nafta craqueada), como também a nafta hidrotratada, são frações geradas em etapas subsequentes à destilação atmosférica, e direcionadas para a formação do “pool” ou mistura de gasolina e de óleo diesel, conforme declarações prestadas pela própria autuada e diagramas dos processos produtivos da REDUC e da REMAN, anexados ao Auto de Infração, não sendo, desta forma, objeto de análise da nafta em apreço, qual seja, a destinada para comercialização.*

Deste modo, confrontando a apuração da base de cálculo realizada, peço vênica para reproduzir o voto do ilustre conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, que em processo semelhante (Acórdão nº 0281-11/15), tece de maneira clara e brilhante o posicionamento por mim defendido e adotado, considerando para efeito apuração da base de cálculo a energia elétrica bem como os demais produtos utilizados na produção da nafta destinada a comercialização. Vejamos:

*Ab initio, faz-se cogente reproduzir o texto legal acima mencionado quanto à base de cálculo das transferências entre estabelecimentos, in verbis:*

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

*(...)*

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

*(...)*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. (grifo nosso).*

*Destarte, vê-se que o legislador usou termos amplos para definir o que é custo da mercadoria produzida. Desta forma, há a necessidade de uma criteriosa interpretação do alcance destes termos (matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento), empregados na norma, para compreender a abrangência da base de cálculo do imposto quanto à mercadoria produzida em certos processos produtivos.*

*Portanto, para que haja a correta aplicação do dispositivo legal, faz-se importante proceder uma análise dos aspectos fáticos de cada processo fabril para fins de se definir o que seja “custo de produção”, devendo esse exame ser ponderado caso a caso, para adequá-lo ao que se entende por matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.*

*A despeito da existência de metodologia para a apuração do custo de produção industrial, desenvolvida no âmbito da contabilidade de custos, não é possível extrair um único, cartesiano e preciso critério acerca da*

*determinação do chamado “custo de produção” no setor industrial que possa albergar, uniformemente, todo o universo de processos fabris dos mais diversos produtos industrializados, pois, aquilo que é um insumo para um, pode ser um material secundário em outro processo, a despeito de uma classificação contábil.*

*Aliás, creio que se torna ainda mais complicado o perfeito entendimento dessa metodologia e alcance da legislação na indústria petroquímica, que possui uma cadeia produtiva especial, derivada da natureza do próprio produto e seus múltiplos desdobramentos.*

*Nesta senda, concordo inteiramente com a assertiva do Contribuinte de que qualquer bem, mercadoria ou serviço adquiridos pela empresa e que necessariamente sejam vinculados de maneira indispensável ao processo de industrialização (direta ou indiretamente), vai sim compor o custo de produção do estabelecimento industrial e se enquadrar em uma das categorias prevista no art. 13, §4º, II, da LC 87/96.*

*Cura ressaltar que a vinculação ao processo de industrialização é o requisito essencial para que nasça o direito ao crédito, nos moldes previstos pela legislação complementar, consentânea com a mais moderna jurisprudência do STJ. Cabe trazer a baila o REsp 1201635/MG, em sede de recurso repetitivo, de relatoria do Ministro Sérgio Kukina que tratou da essencialidade da energia elétrica e a possibilidade de creditamento, sendo assim ementado:*

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (CPC, ART. 543-C). ICMS. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA PELAS PRESTADORAS D ESTADO DA BAHIA SECRETARIA DA FAZENDA CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF) ACÓRDÃO C/JF Nº 0281-11/15 26 CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. ART. 33, II, “B”, DA LC 87/96. EQUIPARAÇÃO À INDÚSTRIA BÁSICA PARA TODOS OS EFEITOS LEGAIS. ART. 1º DO DECRETO 640/62. VALIDADE E COMPATIBILIDADE COM O ORDENAMENTO ATUAL. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO: RESP 842.270/RS.**

*1. A disposição prevista no art. 1º do Decreto 640/62, equiparando os serviços de telecomunicações à indústria básica, para todos os efeitos legais, é válida e compatível com a legislação superveniente e atual, continuando em vigor, já que não houve revogação formal do aludido decreto.*

*2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 842.270/RS, firmou compreensão no sentido de que o ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida pelas empresas de telefonia, que promovem processo industrial por equiparação, pode ser creditado para abatimento do imposto devido quando da prestação de serviços. Inteligência dos arts. 33, II, b, da Lei Complementar 87/96, e 1º do Decreto 640/62.*

*3. Ademais, em virtude da essencialidade da energia elétrica, enquanto insumo, para o exercício da atividade de telecomunicações, indubitavelmente se revela o direito ao creditamento de ICMS, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade.*

*4. O princípio da não-cumulatividade comporta três núcleos distintos de incidência: (I) circulação de mercadorias; (II) prestação de serviços de transporte; e (III) serviços de comunicação. 5. “O art. 33, II, da LC 87/96 precisa ser interpretado conforme a Constituição, de modo a permitir que a não cumulatividade alcance os três núcleos de incidência do ICMS previstos no Texto Constitucional, sem restringir à circulação de mercadorias, sem dúvida a vertente central, mas não única hipótese de incidência do imposto” (REsp 842.270/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/05/2012, DJe 26/06/2012). 6. Recurso especial a que se dá provimento. Acórdão submetido ao rito do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008. (grifo nosso)*

*Portanto, segundo o STJ, perquirir as especificidades do processo produtivo de cada tipo de indústria é fundamental para se entender a essencialidade de cada material ou bem no processo fabril e, conseqüentemente, poder aplicar corretamente a norma do artigo 13, §4º da Lei Complementar nº 87/96.*

*Cura ressaltar que a essencialidade do produto ou bem deve ser vista como a necessidade na cadeia produtiva da empresa, de maneira direta ou indireta, mesmo antes, durante ou até depois do ciclo do produto final em si, mas que sem ele, o produto final não seria produzido pela primeira vez ou até novamente, ou mesmo que, sem ele, o ciclo produtivo não se repetisse novamente.*

*Em outras palavras, o bem a ser considerado como componente do custo de produção previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 é aquele imprescindível, de qualquer forma, ao ciclo produtivo da empresa.*

*Dentro dessas premissas, pode-se conceber que matéria prima ou insumo como sendo todo material essencial que é empregado durante o processo de fabricação de determinado produto, ou seja, que agrega-se ao produto tornando-se parte dele.*

*Já material (ou produto) secundário ou intermediário tem um conceito mais amplo, sendo concebido como qualquer tipo de material também essencial, que pode ser utilizado para a fabricação de um ou vários tipos de produtos, mas que, necessariamente, não faça parte integrante de nenhum deles, mas de alguma forma, participe do ciclo produtivo direto ou indireto do produto final.*

*Portanto, no caso em questão, entendo incabível a exclusão de gastos como o de consumo de eletricidade e*

*materiais intermediários na produção da nafta petroquímica, pois, na sua produção é necessário uma gama de materiais e outros produtos, que não só o petróleo, e que devem ser considerados como custo de produção da empresa, por serem fundamentais ao processo produtivo.*

*Compulsando os autos, tenho por certo que no custo da produção da nafta petroquímica devem ser considerados além da eletricidade, todos os materiais indiretos, uma vez que, além do petróleo, vários outros produtos são elementos essenciais ao ciclo produtivo, a exemplo de produtos secundários, como amina neutralizante, amônia (NH<sub>3</sub>), dehaizer, desemulsificante, inibidor de corrosão fílmico, inibidor de corrosão para água de refrigeração, soda caustica ou hidróxido de sódio (NaOH), todos utilizados no processo destilação, conforme laudos juntados aos autos.*

*Portanto, não se pode conceber que a fiscalização, de forma estanque, com base em premissas antigas, sem aprofundamento da função de cada material no processo produtivo da empresa e sem interpretar a legislação consoante à jurisprudência hoje dominante no STJ, que se norteia pela essencialidade dos produtos na cadeia produtiva, entenda somente por aspectos contábeis quais são os gastos definidos no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/1996, bem como aqueles que devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do crédito.*

Assim, por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Quanto ao Recurso de Ofício, oriundo da absorção da multa aplicada de natureza acessória em razão do contribuinte ter deixado de fornecer arquivo magnético mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas (infração 2), a qual foi absorvida pela multa aplicada na infração principal, tendo o julgado de piso baseado sua decisão no art. 46, § 2º, do COTEB – Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), uma vez que a infração principal foi superada, conforme os argumentos acima expostos, entendo pelo restabelecimento da multa aplicada de natureza acessória, eis que não há que se falar em absorção multa de infração não mantida no Auto de Infração.

Por tal razão, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

#### **VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário – Infração 1)**

O recorrente, fundamentado no art. 939 do RICMS-BA/1997, alegou que o arbitramento não seguiu o devido processo legal, na medida em que, antes de realizá-lo, seria necessária a lavratura de “*termo de Fiscalização, circunstanciando detalhadamente a ocorrência*”. Entretanto, esse dispositivo regulamentar perdeu a vigência com o advento do RICMS-BA/2012 e a revogação do RICMS-BA/1997.

Quanto ao Recurso Voluntário, peço licença para discordar da i. relatora no que concerne ao mérito do primeiro item do Auto de Infração, que cuida da falta de recolhimento do ICMS apurado por intermédio do arbitramento da base de cálculo, em virtude da não apresentação ao Fisco de documentos fiscais e contábeis (arquivos eletrônicos com o detalhamento dos custos de produção da nafta petroquímica), solicitados mediante intimações (oitenta e sete ao todo).

Trata-se da apuração da base de tributação dos créditos atinentes às entradas decorrentes de operações interestaduais de transferência de nafta petroquímica entre estabelecimentos de mesma titularidade, nos termos do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/1996.

Em tais situações, o mencionado artigo legal complementar estabelece como baliza o custo da mercadoria produzida, ou seja, aquele referente às rubricas matéria prima, material secundário, mão de obra e material de acondicionamento (do remetente).

Como bem disse o n. relator *a quo*:

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

Com efeito, a enumeração é taxativa (em números fechados). Concluir em sentido oposto ou interpretar extensivamente o texto, de forma a legitimar a utilização de créditos concernentes a materiais ou fatos não contemplados no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/1996 é dar ensejo a indesejáveis distorções na repartição de receitas entre os estados envolvidos, acentuando

as desigualdades já existentes e prejudicando aqueles em que se situam os destinatários, em regra os menos industrializados.

Não se está a tratar da não cumulatividade e dos créditos calculados no regime normal de apuração do imposto, quando do cotejo dos montantes das entradas e saídas do mês, mas de situação particular (transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade; art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/1996), motivo pelo qual não há que se falar em essencialidade ou critério financeiro.

Tais assuntos não têm pertinência com a lide, que em verdade reside na determinação da base impositiva do ICMS nas específicas situações de transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade (art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/1996), e não no princípio da não cumulatividade de que trata a Constituição Federal (art. 155, § 2º) e o art. 19 da citada Lei Complementar:

*“Art. 19. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado”.*

Além disso, não é jurídica a premissa de que, matéria prima é *“todo material essencial que é empregado durante o processo de fabricação de determinado produto, ou seja, que agrega-se ao produto tornando-se parte dele”*, muito menos de que material *“secundário ou intermediário tem um conceito mais amplo, sendo concebido como qualquer tipo de material também essencial, que pode ser utilizado para a fabricação de um ou vários tipos de produtos, mas que, necessariamente, não faça parte integrante de nenhum deles, mas de alguma forma, participe do ciclo produtivo direto ou indireto do produto final”*.

Tal interpretação, de viés econômico, destrói a certeza e a praticabilidade do Direito Tributário, pois inverte e torna obscura a sua fenomenologia jurídica. Ao desconsiderar as formas do ordenamento legal, nada mais faz do que aplicar a analogia por extensão, com a criação de regra nova e inválida, contrária ao § 1º do art. 108 do CTN (Código Tributário Nacional). Tal contrariedade resta concretizada no momento em que se defende a cobrança de imposto a maior na unidade federativa de origem.

O art. 110 do CTN dispõe que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou limitar competências tributárias.

Amaro (2004, p. 216) nos ensina que não são apenas a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado que devem prevalecer na seara tributária, mas conceitos também originários de outros ramos do saber jurídico, bem como os próprios conceitos léxicos que, quando utilizados com vistas à definição da competência tributária, não podem ser ampliados pela lei do gravame, muito menos pelo intérprete.

O arbitramento foi efetuado com a autorização e na forma prevista no art. 22-B, parágrafo único, II da Lei nº 7014/1996, tendo em vista o descumprimento de oitenta e sete intimações. Não acolho a alegação recursal de que as informações não são passíveis de serem produzidas e entregues ao Fisco, pois em fiscalizações pretéritas foram devidamente apresentadas.

Não podem os senhores perito ou o diligente da ASTEC (Assessoria Técnica do Conselho) concluir que o sujeito passivo recebe a nafta em conformidade com a Lei Complementar nº 87/1996 – cujo rol é em números fechados –, se eles próprios asseveram que o método utilizado é o de custeio por absorção. Este último (custeio por absorção) é também denominado custeio integral, consistente na apropriação dos custos diretos, indiretos, fixos e variáveis. Nele, todos os gastos atinentes ao processo de industrialização são distribuídos para todos os produtos elaborados.

Além dessa contradição, não foram colacionadas ao PAF (Processo Administrativo Fiscal), pelo recorrente, quaisquer planilhas, memórias de cálculo ou documentos condizentes com os valores

tomados como bases de cálculo nas operações autuadas.

Quanto à afirmação do diligente da ASTEC acerca do mérito da controvérsia, da propriedade ou da impropriedade da forma de arbitramento, data vênua, não deve ser levada em consideração, pois extrapola a atribuição legal relativa à sua atividade.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0038/14-7, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$18.745.595,13**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, alínea “i”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$5.106.678,42**, prevista no art. 42, inc. XIII –A, letra “J”, do mesmo artigo e diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário – Infração 1) - Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário – Infração 1) – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Valnei Sousa Freire e Luis Augusto Fernandes Dourado.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de junho de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO  
(Recurso Voluntário – Infração 1)

PAULO DANILO REIS LOPES - VOTO VENCEDOR  
(Recurso Voluntário – Infração 1)

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS