

PROCESSO - A. I. 206891.3028/16-9
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0035-01/17
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 05/10/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0200-11/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. FALTA DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS. ENTRADAS POR TRANSFERÊNCIAS DE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, COM CUSTO SUPERIOR AO ESTABELECIDO EM LEI COMPLEMENTAR. O procedimento fiscal tem fundamento no art. 22-B da Lei nº 7.014/1996. Restou comprovado que, em dissonância com os critérios previstos na legislação alinhada (art. 13, § 4º, II da LC 87/1996 e art. 17, § 8º, II da Lei nº 7.014/1996), o recorrente efetivamente utilizou crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias oriundas de outro estabelecimento da mesma sociedade empresária fabricante do produto, em valores superiores aos devidos. Rejeitadas as preliminares de nulidade e decadência. Indeferido o pleito de perícia. Concedida de ofício a exclusão das penalidades relativas à infração cometida, com fundamento no art. 100, III do CTN. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, contra a decisão da 1ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 02/08/2016, lançando de ofício o valor de R\$50.374.235,28, acrescido de multa de 60%, em razão da utilização indevida de crédito fiscal nas transferências interestaduais de mercadorias industrializadas pelo remetente em decorrência de erro na determinação da base de cálculo utilizada na unidade federada de origem, ficando superior ao estabelecido na LC 87/96 (art. 13, inciso II, parágrafo 4º).

Após a impugnação inicial (fls. 69/104) e da informação fiscal (fls. 233/77), o auto foi instruído e pautado para julgamento na 1ª JJF que assim decidiu:

“VOTO

Incialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99. Entendo desnecessária a remessa dos autos antes do presente julgamento para que o autuado tennesse conhecimento da informação fiscal apresentada pelos autuantes.

A planilha exigida pelos autuantes referentes ao custo da mercadoria produzida é documento implicitamente necessário ao cumprimento de regra prevista na Lei Complementar para obtenção da base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas. Ademais, o art. 148-Ado RICMS/97 e o art. 263 do RICMS/12 trouxeram expressamente a produção desta planilha como obrigação acessória do autuado, com efeitos a partir de 14/08/2010.

Assim, já estava prevista na legislação à época da ocorrência dos fatos geradores, que culminaram no presente

lançamento tributário, a obrigação do autuado em manter à disposição do fisco a referida planilha com os custos de produção da mercadoria produzida em estabelecimento da mesma empresa, localizada em outra unidade da Federação.

O art. 22-B da Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, referida na descrição dos fatos do presente auto de infração, estabelece que a autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS admitida nos termos do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 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 com o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida.

O autuado apresentou para o fisco uma planilha dos custos da produção de nafta petroquímica sem as informações detalhadas que permitisse a identificação de cada um dos custos que compõem a base de cálculo nas transferências interestaduais realizadas de estabelecimento industrial, nos termos do inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 (fl. 18).

De acordo com o inciso II do parágrafo único do art. 22-B da lei nº 7.014/96, o arbitramento da base de cálculo será feito da seguinte forma: “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.”

Assim, o método utilizado pelos autuantes está de acordo com a legislação da Bahia. Em razão da correspondência entre a especificidade da metodologia de arbitramento constante no art. 22-B da Lei nº 7.014/96 com a matéria objeto do presente auto de infração, não deveria ser adotada a metodologia estabelecida no art. 22 da Lei nº 7.014/96, como sugeriu o autuado. Convém destacar que o laudo pericial anexado aos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001 (fls. 108 a 133), que considerou imperfeito o critério para arbitramento da base de cálculo a partir de um coeficiente de custos calculado com base na DIPJ, consiste em opinião de perito que não deve sobrepor ao mandamento legal contido no citado art. 22-B da Lei nº 7.014/96. Das fls. 21 a 40 constam intimações e comunicações realizadas pelos autuantes em busca infrutífera pelo custo da mercadoria produzida pelo autuado.

Tal comportamento permitiu, com base na Lei do ICMS do Estado da Bahia, que os autuantes procedessem ao arbitramento da base de cálculo nas transferências interestaduais para efeito de averiguação da correta apropriação de crédito fiscal pelo autuado, destinatário das mercadorias. A ação fiscal está, portanto, baseada em princípio legal, art. 22-B da lei nº 7.014/96, e agiu em conformidade com o comando nele expresso.

Convém reiterar que o autuado já estava obrigado a manutenção dos arquivos contendo a planilha de custos de cada mercadoria produzida no estabelecimento remetente das mercadorias, pertencente à mesma empresa e localizada em outra unidade da Federação, nos termos do art. 148-A do RICMS/97, regra mantida em vigor no inciso I do art. 263 do RICMS/12. A base de cálculo das transferências foi encontrada através da DIPJ, tomando como base os montantes correspondentes aos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, excluídos os demais com base na fração que representam em relação ao custo total dos produtos declarados da DIPJ.

O art. 22-B da Lei nº 7.014/96 é regra visando o arbitramento de uma base de cálculo. Se constitui em novos critérios de apuração da base de cálculo, que servirá de parâmetro para efeito de averiguação da correta apropriação de crédito fiscal pelo autuado. A ele se aplica a retroatividade da lei prevista no § 1º do art. 144 do CTN. O art. 22-B da Lei nº 7.014/96 não restringiu o direito ao crédito nem elevou a carga tributária do autuado.

Exigir o recolhimento de ICMS em decorrência do uso indevido de crédito fiscal, objeto do presente auto de infração, não se caracteriza como afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade. A compensação do imposto devido em operações sujeitas ao ICMS com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado é garantia constitucional. Mas para que se tenha direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores é necessário que o imposto cobrado não ultrapasse o estabelecido pela legislação. A cobrança que excede a devida não pode ser admitida pelo Estado de destino como crédito fiscal para o destinatário.

O princípio da não-cumulatividade não está sendo ferido, pois o cálculo do crédito admitido está pautado na mesma base de cálculo exigida para cálculo do imposto devido nas saídas interestaduais em transferência originadas do Estado da Bahia e o remetente não está obrigado a estornar os créditos referentes aos outros itens do custo de produção que não fizeram parte da base de cálculo das mercadorias.

A base de cálculo do imposto devido nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa é definida pela Lei Complementar nº 87/96 e não por norma editada por outra unidade da

Federação, como a Portaria SSER N.º 35 de 06 de fevereiro de 2013, produzida pelo Estado do Rio de Janeiro.

A definição da base de cálculo pela lei complementar não buscou associar a definição de custo de produção com a contabilidade de custos. Se o legislador tivesse intenção de aplicar o conceito de custo de produção estabelecido pela contabilidade de custos, não haveria de fazer a ressalva contida na norma que restringe os itens que a contabilidade associa ao custo de produção. Por outro lado, o estabelecimento da base de cálculo pela lei complementar não exige que se produza uma contabilidade paralela. Apenas define a base de cálculo a ser consignada no documento fiscal, sem interferir no valor que se queira atribuir à mercadoria nem nos procedimentos para escrituração dos lançamentos contábeis.

Não pode haver outra interpretação senão a de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas pelo remetente deve ser composta apenas pelos itens do custo de produção expressamente estabelecidos. Se a intenção do legislador fosse estabelecer como base de cálculo o custo de produção na forma entendida pela contabilidade de custos, não haveria de redefiní-lo expressamente como fez na lei complementar.

Se a intenção fosse apenas ser exemplificativo, não haveria de utilizar expressão que indica redefinição restritiva "assim entendida a soma do custo da matéria-prima...", mas utilizaria expressão que revelasse intenção de apenas citar itens que fizessem parte do conceito aplicado, como "assim entendida a soma de itens como custo da matéria-prima...".

Como há na Lei Complementar nº 87/96 uma redefinição restritiva da expressão "custo de mercadoria produzida" de forma taxativa, e não uma citação de seus itens de forma exemplificativa, não é possível dar uma interpretação extensiva a esta norma. De fato, a base de cálculo estabelecida na lei complementar contraria propositalmente a metodologia contábil de apuração de custo, à medida que apenas admite na hipótese em lide a utilização de parte dos itens que compõe os custos relacionados ao sistema produtivo. A presente exigência de ICMS em decorrência do uso indevido de crédito fiscal não representa tratamento discriminatório, mas observância dos limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 e visa evitar prejuízos na repartição das receitas tributárias entre os Estados.

Aceitar créditos tributários decorrentes de utilização de base de cálculo que extrapola os limites citados seria, por exemplo, o mesmo que aceitar créditos tributários decorrentes de aplicação de alíquota superior ao estabelecido pelo Senado Federal para as operações interestaduais. Destaco, ainda, que mesmo com a edição da Instrução Normativa nº 52/13, com caráter interpretativo de norma, não deve ser eliminada a imputação de multa ao autuado, com base no inciso I do art. 106 do CTN. O presente Auto de Infração não foi lavrado com base na referida instrução normativa.

A base de cálculo nas transferências foi determinada por meio de arbitramento, com base no art. 22-B da lei nº 7.014/96. E, ainda que tivesse sido lavrado com base na referida instrução, como o presente Auto de Infração foi lavrado três anos após a sua edição, não há como dispensar a imputação da multa. O referido dispositivo do CTN apenas pode ser aplicado quando a lavratura do Auto de Infração antecede a edição da suposta norma interpretativa. Assim, mantenho a multa inicialmente exigida. Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário às fls. 314/42. Alega que compulsando os autos, verifica-se que os Autuantes apresentaram Informação Fiscal que somaram nada mais, nada menos, que 99 laudas (fls. 233/277, frente e verso). Na sua extensa exposição, os Autuantes trataram de diversos assuntos que poderiam ser contraditados pela PETROBRÁS, dentre as quais se destacam os seguintes:

- o fato de que energia elétrica, combustíveis e lubrificantes em nenhuma hipótese se enquadrarem como matéria-prima ou matéria secundária, por isso a PETROBRÁS não poderia ter incluído tais despesas no "custo fiscal" (fl. 244);
- o fato de que a nafta petroquímica ser obtida exclusivamente no processo pré-flash ou, quando inexistente, no processo ou unidade de destilação atmosférica (fl. 247);
- detalhamento do processo produtivo da Nafta Petroquímica (fls. 247-verso a 255), com a alegação de que a PETROBRÁS procura confundir a questão do refino de petróleo;
- expurgo de 17 (dezesse) itens, dos mais variados, da base de cálculo para as operações de transferência interestadual da nafta petroquímica (fl. 254-verso);
- juntada de documento novo técnico, qual seja, parecer sobre o laudo pericial juntado pela PETROBRÁS (fl. 278/283).

Sucede que, mesmo com tão amplos e diversificados assuntos veiculados pela Informação Fiscal,

versando sobre temas sobre os quais até então a PETROBRÁS não tinha se manifestado, incluindo fatos, diagramas e documentos novos, entendeu-se desnecessária a remessa dos autos para manifestação da Autuada. Nesse trilhar, o acórdão acabou visivelmente se maculando de nulidade pela violação do princípio do contraditório e da ampla defesa, na medida em que deveria ter aberto prazo para o Recorrente se manifestar sobre as informações fiscais, segundo preconizado pelo art. 127, §7º.

Neste contexto, é possível verificar que o acórdão recorrido fundamentou-se quase que exclusivamente na questão de a PETROBRÁS ter utilizado como “custo fiscal” elementos outros que não matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, argumento aventado pelo Autuante na Informação Fiscal, o qual a PETROBRÁS impugna.

Evidencia-se, assim, o prejuízo da PETROBRÁS pela ausência de oportunidade para contraditar os fatos e documentos então apresentados, especialmente aqueles que vinheram a compor o acórdão recorrido, afrontando o princípio do devido processo legal, à luz do RPAF:

Art. 18. São nulos:

(...)

II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;

Por conseguinte, a PETROBRÁS requer a anulação do processo administrativo-fiscal a partir da ausência de vista à Autuada para se manifestar sobre a Informação Fiscal, arrastando, por consequência, o acórdão da 1ª JFF. Embora, de fato, caiba à lei complementar federal fixar a base de cálculo do ICMS (art. 155, § 2º, XII, “i”, da CF), é inegável que os Estados possuem competência legislativa concomitante com a União para legislar sobre direito tributário (art. 24, I, da CF). Assim, a norma tributária editada por um Estado reveste-se de cogêncio, com força para obrigar os indivíduos a fazer ou deixar de fazer alguma coisa (art. 5º, II, da CF/88).

Com efeito, cabe ao contribuinte apurar o custo fiscal da mercadoria produzida de acordo com os ditames da LC 87/96, mas, de igual modo, segundo a legislação do ICMS do Estado de origem da mercadoria transferida, naquilo que não contrariar a lei federal. Nos termos dos arts. 101 e 102 do CTN, vige o princípio da territorialidade em relação à legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios nos termos da competência normativa que lhes confere a Constituição, de modo que a extraterritorialidade é admitida apenas em situações excepcionalíssimas.

Logo, depreende-se que a legislação do Estado de origem é aplicável na apuração do custo de produção da mercadoria, seja por lá ocorrer a qualificação dos bens que participam do processo produtivo, 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, a 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 nº 35 de 6/2/2013, do Subsecretário da Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro.

Consequentemente, nenhuma incorreção há no procedimento da PETROBRÁS, que aplicou a legislação do Estado de origem na apuração do seu custo fiscal, não sendo conferido ao Estado de destino a autoridade de desconsiderá-la, pois, como demonstrado, aplicar-se-à a legislação em que situados os bens e/ou constituídas as obrigações tributárias.

Se o Estado de destino entende que a legislação do Estado de origem exorbitou a competência 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, através de ADI ou outras ações ordinárias, nos termos do art. 102, I, “f”, e 103, IV e V, da CF/88.

A impossibilidade de a Fiscalização e a 1ª JFF desconsiderarem a legislação do Estado de origem é confirmada pelo art. 167 do RPAF, que – sem limitar a restrição nele prevista à legislação

estadual – afirma que “não se incluem na competência dos órgãos julgadores: I - a declaração de constitucionalidade”.

Noutros termos, para desqualificar o método de apuração do custo realizado pela PETROBRÁS, a Fiscalização (a 1ª JFF) necessariamente substituiu a legislação do Estado do Rio de Janeiro, que regulamenta a apuração do custo, nos termos do arts. 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da LINDB, para aplicar o seu entendimento sobre o art. 13, §4º, II da LC nº 87/96. Dito isso, equivocou-se a 1ª JFF em não reputar nula a autuação realizada, uma vez que se mostrou desconforme com a legalidade estrita.

No acórdão recorrido, superou-se o presente argumento pela assertiva de que consistiria em obrigação da PETROBRÁS a manutenção, à disposição do Fisco, de planilha com os custos de produção de mercadoria produzida pela empresa em outra unidade da Federação. A Fiscalização entendeu cabível arbitrar a base de cálculo nas transferências interestaduais “diante da omissão da Empresa quanto ao atendimento das 91 (noventa e uma) INTIMAÇÕES, adotou-se, como vai ser detalhado, o procedimento de ARBITRAMENTO constante do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CNT)”.

A PETROBRÁS registra que não é verdade que tenha recebido 91 intimações, assim como é no mínimo incorreto afirmar que deixou de atendê-las. O atendimento a intimação objeto do presente lançamento foi efetuado com a Carta Externa TRIBUTÁRIO/RE/NNE/CO-III 84/2015, por meio da qual se entregou o demonstrativo de custos da nafta petroquímica (REDUC) referente ao exercício de 2012 e as DIPJ solicitadas pela SEFAZ-BA. Desta maneira, houve atendimento às disposições do art. 148-A do RICMS/97 e do art. 263 do RICMS/2012.

É preciso compreender que a Contribuinte apresentou sua planilha de custos – apurados de acordo com a Portaria SSER 35 de 6/2/2013, do Subsecretário da Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro – mas a Fiscalização desconsiderou-a porque pretendia que os valores fossem apurados por método diverso.

Deste modo, a Contribuinte não deixou de apresentar o custo da mercadoria produzida mas, mesmo assim, a Fiscalização busca construir um fundamento para valer-se do art. 148 do CTN e arbitrar tributo sem amparo fático e jurídico. No acórdão recorrido, superou-se o presente argumento pela assertiva de que a norma contida no art. 22-B da Lei Estadual nº 7.014/96 seria retroativa, por prevalecer que se trataria meramente de novo critério de apuração de tributo.

Não há controvérsia de que a metodologia utilizada pela Fiscalização na presente autuação se encontra prevista no art. 22-B da Lei Estadual nº 7.014/1996, dispositivo acrescentado pela Lei nº 12.605/2012 e que produziu efeitos somente a partir de 15/12/2012, ao passo que a escrituração e aproveitamento do crédito se verificaram antes da vigência dela.

Neste contexto, a possibilidade de arbitramento apenas surgiu a partir do exercício de 2013. Decerto, antes disso, não havia fundamento para se cogitar do contrário, pois se estaria obrigando a elaborar registros fiscais relativamente a períodos pretéritos. Assim, o procedimento adotado no Auto de Infração caracterizou evidente ofensa à regra da irretroatividade da legislação tributária, que se encontra prevista tanto no art. 150, III, alínea “b”, da Constituição Federal, como nos arts. 105 e 106 do CTN.

Deste modo, eventual arbitramento quanto ao exercício de janeiro a dezembro de 2012 é nulo, por completa ausência de dispositivo legal que o autorizasse nos moldes efetuados pela Fiscalização, que deveria ter seguido – se fosse o caso – o art. 22 da Lei Estadual nº 7.014/96. No acórdão recorrido, prevaleceu que a PETROBRÁS teria se omitido na prestação de informações detalhadas acerca do custo da produção de nafta, por isso não mereceriam fé os seus documentos e o creditamento de ICMS das operações relacionadas ao produto.

A impossibilidade é resultado da natureza do processo produtivo de refino – produção por desagregação do petróleo –, no qual são produzidos compulsoriamente constituintes

intermediários que são misturados, processados e tratados para a especificação de derivados.

Tentar definir a NAFTA Petroquímica sem a parte dos custos conjuntos na indústria do petróleo é faticamente inviável. Somente é possível atribuir uma visão integrada à situação, distribuindo os custos totais de produção por cada coeficiente de equivalência. Nota-se, assim, que os Autuantes apenas considerariam corretos os aproveitamentos de ICMS realizados pela PETROBRÁS sob a condição de serem demonstrados, com minúcias, os custos específicos da nafta petroquímica, condição esta que se revela impossível.

Não significa, contudo, que restará impossível à PETROBRÁS ou a qualquer titular de refinarias a elaboração de custos dos seus produtos. Nessas situações, a ciência contábil criou o método da margem bruta percentual do valor líquido realizável: os custos conjuntos da produção são repartidos proporcionalmente ao resultado da multiplicação dos volumes produzidos e seus respectivos valores médios de realização.

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 compatível com a legislação societária e fiscal, à luz do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.589/77, que, ao dispor sobre o imposto renda não admite o uso de outro.

Acresça-se, ainda, que se mostra equivocado afirmar, como afirmado na Informação Fiscal que a PETROBRÁS nem sequer teve a oportunidade de enfrentar no momento adequado, que a nafta transferida da REDUC (RJ) para a RLAM (BA) seria produzida exclusivamente na Unidade de Destilação Atmosférica (UDA).

Os documentos juntados com a impugnação administrativa demonstram que a situação é diversa, em especial porque a NAFTA BRASKEM não é formada exclusivamente por nafta petroquímica. Na informação fiscal, indica-se 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 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 (Cláusula 3.1. do contrato com a COPENE).

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. Nele, é possível se verificar que a produção da Nafta Petroquímica possui origem, por exemplo, também nos processos de Coqueamento retardado (p. 38), Alquilação (p. 43), Reforma catalítica (p. 43), todos realizados em unidades diversas da UDA.

Consequentemente, ao contrário da premissa de que partiu a Fiscalização e foi ratificada pela 1ª JFF, a Nafta entregue à BRASKEM não é produzida exclusivamente na UDA, mas também em outras unidades da planta industrial das refinarias. Na REDUC, por exemplo, a nafta é fruto de vários processos, cada qual com um corte de Destilação diverso.

É indefensável que a utilização do custeio por absorção e a distribuição dos custos pela margem bruta percentual do valor líquido realizável implicam na alocação de gastos, no custo de produção da Nafta Petroquímica, de insumos utilizados apenas em outras fases do refino. Tampouco seria possível isolar os custos de produção na UDA, para fins de se apurar o custo da mercadoria transferida, porque fazê-lo implicaria na distorção do custo dos demais derivados (gasolina, diesel, óleo combustível, QVA), cuja natureza do processo produtivo não permite igual isolamento dos custos de produção.

Por tudo isso, verifica-se que a metodologia empregada pela PETROBRÁS segue estritamente as regras fiscais e contábeis para a apuração de custos, na linha do que determina o Pronunciamento Técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, cujo item 14 trata dos custos de

produção conjunta. E, afinal, quais são as etapas trilhadas pela PETROBRÁS na apuração dos custos contábeis e custo fiscal? 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

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

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

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

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

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

No caso concreto, o custeio por absorção utilizado pela Contribuinte é a única metodologia que permite apurar-se os custos de produção de cada derivado, na medida em que qualquer critério diverso é completamente incompatível com o processo de refino. Desta maneira, não há fundamento que sustente a subsistência da Infração nº 1, seja em razão de não haver qualquer erro na metodologia de apuração dos custos utilizada pela Contribuinte, seja porquanto a base de cálculo utilizada nas transferências interestaduais em questão atendeu à regra do art. 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

O acórdão recorrido deslegitimou o método de cálculo do custo fiscal empregado pela PETROBRÁS e correlato aproveitamento de crédito, sob a justifica da falta de cumprimento de uma obrigação que se revela impossível de ser cumprida em face da própria natureza do processo produtivo da refinaria – o que, lado outro, é solucionado pela ciência contábil através do método da margem bruta percentual do valor líquido realizável.

Não havia como a PETROBRÁS apresentar os custos detalhados da produção de nafta, que se revela como informação impossível de ser prestada. Sua obrigação acessória exariu-se com a apresentação das informações dos custos nos termos das planilhas apresentadas à Fiscalização, conforme metodologia atestada pela contabilidade. Assim, é de se julgar improcedente a autuação, reputando-se válida a sistemática de cálculo empregada pela PETROBRÁS e o aproveitamento de crédito realizado.

No acórdão recorrido, admitiu-se a pertinência da metodologia aplicada pelos Autuantes em confronto com a matéria objeto do presente neste auto de infração, consistente no uso da Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – DIPJ para fixar o custo total do produto vendido – *in casu*, a nafta petroquímica. Data maxima vênia à ilustre 1^a JFF, totalmente sem razão.

Como se sabe, o DIPJ consolida as informações de todas as operações da pessoa jurídica no território nacional, incluindo todos os segmentos e atividades. No caso da PETROBRÁS, portanto, abrange todas as suas amplíssimas atividades econômicas descritas no art. 3º do seu Estatuto Social (*doc. 1*).

A nafta petroquímica se trata de uma mercadoria, dentre diversas outras, oriunda do processo de refinação e processamento de petróleo. É mínimo o seu peso nos valores consolidados no DIPJ, que abrange o custo de matéria-prima, material secundário, de mão-de-obra e acondicionamento da PETROBRÁS em todas as suas 29 atividades econômicas, com a produção de centenas e centenas de produtos.

O DIPJ demonstra os valores de custo de todas as mercadorias produzidas pela PETROBRÁS. Não há como, num juízo de proporcionalidade, presumir que os valores lançados no DIPJ refiram-se aos custos relacionados à produção de Nafta Petroquímica, ao mesmo tempo em que se ignoram as planilhas apresentadas pela PETROBRÁS, que tratam precisamente dos custos do estabelecimento (REDUC) em que a nafta é produzida.

O arbitramento feito pelos Autuantes, portanto, não pode ser considerado válido, pois foi feito com base em presunções desacobertadas da mínima razoabilidade, não podendo o Fisco simplesmente desconsiderar uma escrita referente à Refinaria, da qual se originou a nafta, para arbitrar valores que condensam todas as atividades da Autuada, que envolvem termoelétricas, fábricas de fertilizantes, produção de GLP, extração de petróleo, dentre muitas outras.

A autuação apurou os custos utilizando-se de valores referentes a todos os custos da PETROBRÁS, ao invés de considerar os custos peculiares da nafta ou de um produto de refinaria. Ao levar em conta dados que não aqueles próprios do objetivo efetivamente fiscalizado, os Autuantes desvirtuaram a realidade fática e ofenderam o princípio da verdade material, uma vez que o custo fiscal da mercadoria foi atribuído de maneira incorreta.

A autuação arbitrou usando metodologia inaplicável à operação e mercadoria objeto da autuação. Logo, o valor arbitrado pela autuação difere da realidade fática das operações indicadas no Auto de Infração, o que desautoriza a maneira como foi efetuado o arbitramento. Os fatos e fundamentos apresentados neste recurso são suficientes para revelar que os levantamentos elaborados pela Fiscalização são incapazes de subsidiar a infração em foco, porquanto inúmeras inconsistências foram comprovadas tanto nos demonstrativos quanto nos fundamentos legais das imputações.

Ainda assim, em casos deste jaez, geralmente seria necessária a produção de prova pericial. As peculiaridades da operação de refino, na qual, por desagregação e de forma integrada, podem ser gerados até 52 produtos e seus impactos na formação tanto do custo de produção como do “custo fiscal” (art. 13, §4º, II, da LC 87/96) demandam conhecimento técnico especializado, a fim de que sejam respondidas inúmeras questões em aberto. Diante disso, seria preciso valer-se dos 123, §3º, 145, *caput*, e 150, II, do RPAF, para resolver a controvérsia.

Contudo, nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, no qual se discute judicialmente com o Estado da Bahia idêntica à do presente lançamento, produziu-se uma perícia que esclareceu todos os pontos controvertidos sobre a matéria. Neste contexto, deve-se aplicar, ao caso, o art. 180 do RPAF que, por sua vez, remete ao art. 472 do NCPC, segundo o qual “o juiz poderá dispensar prova pericial quando as partes, na inicial e na contestação, apresentarem, sobre as questões de fato, pareceres técnicos ou documentos elucidativos que considerar suficientes”.

A perícia em questão foi produzida em Juízo, submetida ao devido contraditório – o Auditor Antônio Barros Moreira Filho representou o Estado da Bahia –, e o laudo apresentou respostas para todas as questões relevantes para a adequada decisão sobre a matéria. Por fim, se esta e. Câmara de Julgamento entender de forma diversa, não resta alternativa à Contribuinte, senão requerer a produção de prova técnica (RPAF, arts. 123, §3º, 145, *caput*, e 150, II), indicando, consoante já realizado na sua impugnação. Por tudo o quanto exposto, a PETROBRÁS requer:

- O acolhimento da prova técnica produzida nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001 (art. 180 RPAF c/c 472 do NCPC) ou, em ordem sucessiva, a realização de perícia técnica (RPAF, arts. 123, §3º, 145, *caput*, e 150, II), sob pena de cerceamento ao direito de defesa;
- A reforma do acórdão recorrido, pelo acolhimento das preliminares apresentadas.
- Decretação de nulidade a partir do momento em que não foi aberto vista para a PETROBRÁS da Informação Fiscal, com a consequente invalidação de todos os atos praticados a partir de então, com o retorno dos autos à primeira instância para ser dada oportunidade ao contribuinte se pronunciar sobre a informação fiscal e, por conseguinte, seja realizado novo julgamento;
- Decretação de nulidade da autuação pela violação aos princípios da territorialidade e da reserva do Poder Judiciário de controle de constitucionalidadedada a desconsideração do ato normativo do Estado do Rio de Janeiro, que incidente sobre custos dos produtos produzidos na sua circunscrição;
- Decretação de nulidade da autuação pela realização de arbitramento em desacordo com os requisitos legais listados pela lei, uma vez que houve apresentação dos documentos requeridos pela Fiscalização;
- Decretação de nulidade da autuação pelo manejo indevido da metodologia prevista no art. 22-B da Lei Estadual nº 7.014/96, uma vez que sua vigência se iniciou apenas em 15/12/2012, após, portanto, a ocorrência dos fatos objeto do presente PAF;

No mérito, que seja julgada improcedente a autuação, afastando-se o arbitramento, pois inadequada a apuração do custo fiscal pela DIPJ, sendo legítima a metodologia utilizada pela PETROBRÁS para a apuração do crédito de ICMS decorrente das operações com nafta petroquímica.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário acerca da discussão em lançamento tributário de única infração, em que foi glosado o crédito fiscal em operações de transferências interestaduais de produto petroquímico em que na origem foi adotado um custo para efeitos de valor de transferência, acima do valor encontrado mediante arbitramento efetuado pelos autuantes.

O arbitramento ocorreu porque após sucessivas intimações para abertura do custo de produção da NAFTA, o Fisco não foi atendido, tendo o Recorrente alegado impossibilidades técnicas e operacionais para apresentação do custo na forma solicitada. Assim posto, e baseado no que estabelece o art. 148 do CTN, o procedimento baseou-se em informação na Declaração de Imposto de Renda do Contribuinte.

Em pedido preliminar, o Recorrente alega nulidades do lançamento. Primeiro por cerceamento

de defesa, por não ter tido ciência da informação fiscal produzida pelos autuantes; segundo a Fiscalização substituiu a legislação do Estado do Rio de Janeiro, violando o princípio da territorialidade; terceiro por haver feito arbitramento em desacordo com os requisitos legais listados pela lei, e por fim pelo manejo indevido da metodologia prevista no art. 22-B da Lei Estadual nº 7.014/96, uma vez que sua vigência se iniciou apenas em 15/12/2012, após, portanto, a ocorrência dos fatos objeto do presente PAF.

Quanto às preliminares, é certo que no caso da ciência da informação fiscal não é obrigatória exceto em casos expressamente previstos no RPAF, como por exemplo, a alteração de valor do lançamento ou a produção de fatos novos. Não se faz necessário o exercício do contraditório quando o autuante aceita integralmente os argumentos da defesa e concorda com a improcedência total do auto ou do item questionado, ou ainda quando apenas contesta os argumentos da defesa.

Isto porque, o processo administrativo fiscal é regido pelo princípio do formalismo moderado, não havendo nulidades automáticas por descumprimento de formalidades, exceto mediante inequivoca comprovação de prejuízos à defesa.

Segundo, não há de se falar também substituição à legislação do Estado do Rio de Janeiro. O lançamento ocorreu contra contribuinte deste Estado e submetido à legislação estadual, e em absoluto não há razão para que a legislação de um estado se submeta à de outro. Assim, o lançamento alcança contribuinte que está no território deste Estado, e portanto não há de se falar em ofensa ao princípio da territorialidade.

Terceiro, não há justificativa em ausência de requisito legal para arbitramento, posto que sustentado no art. 22-B da Lei Estadual nº 7.014/96, que embora tenha vigência a partir de dezembro de 2012, é perfeitamente legal sua retroatividade a todo o exercício fiscalizado, tendo em vista o disposto no art. 144, parágrafo 1º do CTN que prevê que normas procedimentais alcançam fatos geradores pretéritos, o que se configura no caso em lide. Face ao exposto, denego a preliminar.

Quanto ao pedido de perícia, entendo que a discussão acerca do procedimento envolve questões de metodologia de cálculo que foram perfeitamente explicadas, e que eventual perícia, feita nos moldes que o Recorrente deseja, em nada alteraria a discussão aqui posta, por isso, indefiro o pedido solicitado.

Quanto às razões de mérito, o Recorrente o arbitramento, já que utiliza o critério conhecido por ABSORÇÃO em que se contempla todos os gastos do processo produtivo com base no custo médio, que é utilizado pela legislação de Imposto de Renda, que embora admissível para efeitos de ICMS, precisa obeter a regras pertinente a este imposto, e assim, muitos custos utilizados no critério de absorção são vedados pela LC 87/96 , art. 13, paragrafo 4º, II.

A temática do processo em lide já esteve em julgamento nesta Câmara, conforme acordão abaixo, do Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes, que abordou os mesmos questionamentos de mérito em lançamento idêntico contra o mesmo contribuinte, apenas em exercício diferente. Vejamos o que disse o Acórdão:

*1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACORDÃO CJF Nº 0417-11/13*

No mérito, tratam os autos de procedimento fiscal para a apuração do custo de transferência na forma prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/1996, com dispositivo similar no art. 17, § 8º, II da Lei 7.014/1996. O legislador complementar definiu clara e minuciosamente a base de cálculo nas transferências interestaduais como a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, pelo que não existe liberdade do intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a ampliar o seu sentido.

Em razão do não cumprimento das intimações, a fiscalização ficou impedida de apurar a base de cálculo nas entradas por transferências de outros Estados através de documentos e livros do contribuinte. Por isso, adotou

de forma legítima a medida prevista no CTN (art. 148) e na Lei estadual do ICMS (art. 22-B, parágrafo único).

Assinale-se que a auditoria teve como enfoque as operações de transferência entre a unidade produtora e o autuado, e não há no processo provas de que se tenha computado na fiscalização, equivocadamente, entradas originárias de não produtor, como alegou o recorrente sem trazer provas, em desatenção aos artigos 140 e 143 do RPAF/1999.

Ademais, na assentada de julgamento, restou esclarecido que o referido Terminal de Ilha D'Água é um mero anexo do estabelecimento industrial, utilizado de forma logística com o fim de armazenar e escoar satisfatoriamente a produção da unidade industrial (REsp 1109298/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011).

Uma vez que a metodologia utilizou um percentual sobre os créditos das transferências de nafta, conforme passarei a expor nas linhas abaixo, não merece acolhimento a alegação de existência de equívocos supostamente originários do fato de o fisco ter computado os custos de matérias primas, materiais secundários, acondicionamento e mão de obra da Petrobrás como um todo, não apenas da unidade de refino da nafta.

O cálculo foi feito através da DIPJ de 2008/2007, tomando como base os montantes correspondentes aos custos de matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, excluídos os demais com base na fração que representam em relação ao custo total dos produtos declarados na DIPJ (fls. 05/06; 58%).

Quanto à unidade de medida, nenhuma repercussão traz aos levantamentos fiscais, porquanto diretamente relacionados a cifras, e não a quantidades. Assim, concluo que o procedimento fiscal ocorreu em consonância com a legislação que rege o arbitramento, em função da impossibilidade de apurar a base de cálculo, devido à falta de entrega de documentos. Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

O mesmo processo acima, foi inclusive citado no presente Recurso Voluntário, como um dos elementos a serem considerados neste julgamento, conforme se extrai do exerto abaixo:

Contudo, nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, no qual se discute judicialmente com o Estado da Bahia idêntica à do presente lançamento, produziu-se uma perícia que esclareceu todos os pontos controvertidos sobre a matéria. Neste contexto, deve-se aplicar, ao caso, o art. 180 do RPAF que, por sua vez, remete ao art. 472 do NCPC, segundo o qual “o juiz poderá dispensar prova pericial quando as partes, na inicial e na contestação, apresentarem, sobre as questões de fato, pareceres técnicos ou documentos elucidativos que considerar suficientes”. A perícia em questão foi produzida em Juízo, submetida ao devido contraditório – o Auditor Antônio Barros Moreira Filho representou o Estado da Bahia –, e o laudo apresentou respostas para todas as questões relevantes para a adequada decisão sobre a matéria

Pois bem, a esta altura, o judiciário já se pronunciou nos citados embargos, vejamos o resultado:

Processo nº:	0307250-71.2015.8.05.0001	
Classe	Assunto:	Embargos À Execução - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias
Embargante:	Petroleo Brasileiro S/A - PETROBRÁS	
Embargado:	Estado da Bahia	

Dos Aclaratórios da PETROBRÁS

A primeira objeção da Embargante diz com omissão por inclusão, no lançamento fiscal, de produtos diversos da nafta petroquímica. O Auto de Infração nº 279469.0005/12-5, acostado às fls. 77/80, que instrui esta demanda, não deixa dúvidas de que a mercadoria autuada, objeto da glosa originária de R\$ 24.797.618,86, é nafta petroquímica, fato devidamente esclarecido na sentença hostilizada.

Nesse ponto, de dizer-se que a prova dos autos deixa patente que a PETROBRÁS, ante a utilização do método de custeio por absorção (em conjunto), não procedeu à separação dos custos das mercadorias de per si, fato que ensejou, quando do arbitramento do valor de custo da nafta petroquímica pelo Fisco Estadual, a contabilização de outros produtos constantes das informações da DIPJ daquela, documento utilizado pela fiscalização com autorização expressa da Lei Estadual n. 7.014/1996, em seu art. 22-B.

Lembra-se, portanto, que o método de determinação da base de cálculo da nafta se deu, legitimamente e de forma legal, por arbitramento (conduta legítima de aferição estatal, conforme reconhecido na sentença e aqui nestes embargos não impugnada), com base na Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ de 2008, ano calendário 2007, entregue à Receita Federal do Brasil, entendendo esta Magistrada que os prepostos fiscais não dispunham de elementos em extensão suficiente para desenvolver os roteiros normais de fiscalização, método de apuração que, inclusive, não foi combatido neste recurso horizontal. Assim, diante da realidade fática ora frisada, certo que o Auto de Infração e todo o material produzido nele, parte da premissa de que o produto autuado, seus créditos e glosas, é referente, exclusivamente, à nafta petroquímica, de modo que rejeito o vício acima alegado.

O segundo argumento de vício é acerca da retroatividade da lei no tempo. Para tanto alega a PETROBRÁS que

ao arbitramento realizado pelo Ente Estatal não poderia ter sido aplicável o regramento contido no art. 22-B da Lei 7.014/96, porquanto os fatos geradores são anteriores ao advento deste dispositivo, somente acrescido ao referido diploma legal em 14/12/2012, pela Lei 12.605/2012. Sobre essa temática – possibilidade de retroação da norma – veja-se que a Lei Complementar n.º 87/96 (Lei Kandir de ICMS), estabelece no inciso II, do § 4º do seu art. 13 e os arts. 17, § 8º, II e 22 da Lei 7.014/96, a base de cálculo do imposto para casos como o discutido na presente ação. Deste modo, como se verá, o art. 22-B, parágrafo único, II, da lei 7.014/96 (introduzido pela Lei n. 12.605/2012) apenas regulamentou o que já estava previsto na LC.

É cediço que a regra geral, em matéria tributária, é de que a lei nova tem aplicação imediata aos fatos geradores futuros e aos pendentes, de forma que os perfeitos e acabados, completos, regem-se pela lei então vigente à época de sua ocorrência (art. 105 do CTN). Destarte, nos termos do art. 144 do CTN, é certo que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e se rege pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Ocorre, contudo, que o seu § 1º excepciona o caput permitindo a aplicação de lei posterior que institua novos critérios de apuração de fiscalização. Observe: “§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.”

Logo, o citado § 1º autorizou ao Fisco, na apuração do custo da mercadoria pelo arbitramento (que nada mais é do que um procedimento de investigação da autoridade fiscal), a aplicação do art. 22-B da Lei 7.014/96, mesmo para os fatos geradores anteriores à sua vigência. Em outros termos, como no momento da lavratura do auto de infração vigia, no Estado da Bahia, a Lei n. 7.014/96 alterada pela Lei n. 12.605/12 (com introdução do art. 22-B), sendo esta última norma procedural, aplicável, portanto ao lançamento em questão, nos termos do § 1º do art. 144 do CTN.

Forçoso concluir, pois, pela rejeição da contradição alegada, porque o preceito legal mencionado está apto para fundamentar a exigência fiscal, nos moldes do arbitramento que elenca, cabendo lembrar, mais uma vez, que no curso da fiscalização a empresa autuada não forneceu os arquivos magnéticos para a apuração do valor correspondente ao detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida.

No que tange ao mérito, a PETROBRÁS noticia o acerto da sentença sobre o reconhecimento da literalidade e taxatividade do art. 13, § 4º, inc. II, da LC 87/96, mas indica omissão e obscuridade quanto ao entendimento de que deve haver a exclusão dos custos indiretos de produção da nafta, com afastamento do laudo pericial.

E isso se dá, segundo a Embargante, porque no laudo pericial restou consignado que após a aplicação do método de custeio por absorção, a PETROBRÁS aplica uma técnica contábil para excluir aqueles custos que não sejam matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, em obediência ao dispositivo mencionado, concluindo o Perito que se trata de método legal condizente com o realizado por ela.

Então, trocando em miúdos, para a PETROBRÁS, a sentença não discorreu sobre o fato de que ela não fixa a base de cálculo para ICMS pelo valor obtido logo após a aplicação da metodologia de custeio por absorção, porque antes da definição da base de cálculo da transferência da nafta petroquímica, utiliza ela um redutor em torno de 90% (coeficiente fiscal) para excluir os custos que não sejam matéria-prima, material secundário, mão-deobra e acondicionamento, tudo devidamente esclarecido no laudo pericial.

Nesse toar, não se vislumbra omissão na sentença de fls. 813/832, todavia, para evitarse qualquer obscuridade passa-se a tecer alguns esclarecimentos ratificadores e adicionais. Em outras palavras, aponta o laudo pericial que as informações de custos contidas na Ficha 4A da DIPJ não são suficientes, adequadas e consistentes de forma a identificar a proporcionalidade de cada elemento gasto na atividade de refino da Embargante, porque, dentre outras causas, existe a multiplicidade da metodologia utilizada para a apuração dos custos de produção.

Ora, como pode o Sr. Perito concluir que a Embargante transfere mercadorias atendendo aos critérios da LC 87/96 (cujo rol nela presente, como reconhecido acima por esta Magistrada, é taxativo), se ele próprio informa que os custos de produção da nafta petroquímica nas transferências para o estabelecimento situado na Bahia “são apropriados pelo método de custeio por absorção que é razoável para o segmento” (fl. 634 - item a)? Nesse toar, segundo o site Portal de Contabilidade, custeio por absorção (também chamado “custeio integral”) é o método derivado da aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Esse método foi derivado do sistema desenvolvido na Alemanha no início do século 20 conhecido por RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit). Consiste na apropriação de todos os custos (diretos e indiretos, fixos e variáveis) causados pelo uso de recursos da produção aos bens elaborados, e só os de produção, isto dentro do ciclo operacional interno. Todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos. E mais, no item 'd' de suas conclusões, esclarece que o coeficiente fiscal mensal adotado pela Embargante é adequado para excluir os efeitos da LC do custo da produção. Além da contradição apontada, o expert não carreou ao processo o valor que foi além do montante estabelecido pela legislação como base de cálculo sobre a qual é calculada o crédito do imposto.

Apenas asseverou que a matéria-prima (petróleo) e pessoal representam, aproximadamente, 95% do custo, sendo, pois, superior aos 58,26% adotados pelo Embargado com utilização da técnica de arbitramento. Destarte, constata-se, da análise da perícia realizada, que o custo de produção da mercadoria nafta nela encontrado levou em consideração convenções contábeis e práticas usuais de contabilidade adotada na indústria, as quais extrapolam o rol elencado no art. 13 da LC 87/96, quais sejam, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Diante disso, reconheço a utilização da DIPJ, exercício de 2007, como meio hábil e legítimo para se arbitrar o custo da mercadoria, nos termos do art. 22B, parágrafo único, II, da Lei nº 7.014/96, entendendo que os prepostos fiscais não dispunham de elementos em extensão suficiente para desenvolver os roteiros normais de fiscalização.

E isso se justifica tanto em face da omissão da Embargante quanto à apresentação dos elementos indispensáveis para a apuração do real valor do custo da nafta, quanto pela incongruência identificada no laudo pericial em diversos aspectos. Por todo o exposto entendo por correto o procedimento fiscal de arbitramento da base de cálculo que gera o crédito de ICMS das entradas das mercadorias transferidas de outras unidades da Federação da Embargante, vez que restou demonstrado que nos aludidos valores se encontravam incluídas parcelas outras de custo da produção, além das estabelecidas na legislação do ICMS." Portanto, a tese da PETROBRÁS de que houve omissão no referido julgado pela ausência de análise dos fatos e provas, ficando a impressão de que na decisão os custos indiretos não são excluídos por ela para a determinação da base de cálculo do ICMS (fl. 870), não é verídica. Ora, pela leitura de parte da sentença, acima transcrita, resta indubioso que esta Magistrada considerou que a ora Embargante utilizou método de exclusão de custos indiretos da mercadoria nafta em desacordo com o comando da LC n. 87/96, concluindo-se, frise-se, pelo acerto estatal quanto da fiscalização.

Sendo assim, e por amor ao debate, esclarece-se, ainda, que o coeficiente fiscal utilizado pela PETROBRÁS, de 90%, supera os custos da produção da mercadoria objeto da autuação, tendo em vista, rediga-se, que houve a "consideração de convenções contábeis e práticas usuais de contabilidade adotada na indústria, as quais extrapolam o rol elencado no art. 13 da LC 87/96, quais sejam, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento", como claramente fundamentado na sentença hostilizada, sem contar o método de absorção aplicado por ela. Em complemento ao argumento acima, depreende-se dos autos, notadamente do PAF, que, em nenhum momento, a PETROBRÁS disponibilizou o custo mensal da mercadoria produzida (nafta petroquímica) com a abertura das contas/itens, com os respectivos valores mensais, requerida nas inúmeras intimações feitas nesse sentido, com base no método do custeio por absorção empregado, tanto que deu, com isso, ensejo à fiscalização por arbitramento.

Ademais, ratifica-se, neste ato, as contradições do laudo pericial, como mencionado na sentença, acrescentando-se a elas, que o Perito deixou de verificar que a Autuada não fez a abertura mensal do custo da produção, cabendo acentuar, por fim, que o laudo pericial apontou apenas três meses do custo da produção, os quais, como pontuado pelo Estado da Bahia, foram elaborados sem a abertura, pelo Perito, da matéria prima da PETROBRÁS para identificar o valor dos materiais intermediários do total da matéria-prima. Além disso, a própria PETROBRÁS afirma que obtém a produção da nafta petroquímica nas Unidades de Destilação Atmosférica (UDAs), com destino imediato ao tanque de armazenamento e posterior comercialização sem que tenha havido análise do expert sobre relevante ponto. É factual que o custo da mercadoria, mesmo em processo de produção conjunta, pode ser feito por etapas ou fases do processo. É o que ocorre, por exemplo, com a nafta petroquímica, obtida na primeira fase do processo de refino (destilação atmosférica ou destilação primária ou direta). Em realidade, em direito tributário deve prevalecer o princípio da verdade material.

A empresa, para evitar um procedimento de arbitramento como o acontecido, deveria apresentar mensalmente o custo contendo a abertura completa do rateio por absorção efetivado, possibilitando ao Fisco, no momento da apuração, o valor real da base de cálculo. O estudo detalhado desta demanda, inclusive após o manejo dos embargos, resultou na certeza de que a empresa, querendo, poderia apresentar uma DIPJ para cada refinaria de petróleo e para cada produto fabricado, especialmente quanto à nafta, em face de sua peculiaridade de obtenção na 1ª fase do processo de refino. Se assim o fizesse, facilmente seria identificada a base de cálculo correta, pois a Receita Federal manda inserir em compra de insumos três dos quatro itens previstos no art. 13, par 4., II, da LC 87/96 (MP, MS e ACOND.). Ficaria faltando apenas a mão-de-obra que seria identificada com os valores de pessoal, encargos sociais etc.

Não se pode perder de vista, igualmente, que não foi considerado no laudo pericial o item "royalties" da Ficha 4 A da DIPJ, o qual significa relevante parte do custo total da PETROBRÁS, não podendo, por óbvio, integrar tal rubrica a base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, de modo que, por toda a fundamentação da sentença, aqui apenas ratificada e esclarecida, reserva-se a rejeição das alegações da PETROBRÁS, quanto ao mérito, frisando-se o acerto da fiscalização ao considerar o coeficiente fiscal para o custo da nafta petroquímica em 58%, mantendo-se, por óbvio, a decadência parcial lá reconhecida. Desta maneira, como após a aplicação do método de custeio por absorção, ainda restaram incluídos custos indiretos (como mesmo reconhecido pelo Perito), que não são elencados na LC n. 87/96 (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), a base de cálculo usada pela PETROBRÁS (coeficiente fiscal na margem de 90%) está, sim, equivocada. Resta, por fim, dizer que qualquer outra alegação da PETROBRÁS, quanto ao mérito,

foge do âmbito deste recurso horizontal.

Pelo exposto acima, evidencia-se que o procedimento fiscal tem fundamento no art. 22-B da Lei nº 7.014/1996. Restou comprovado que, em dissonância com os critérios previstos na legislação alinhada (art. 13, § 4º, II da LC 87/1996 e art. 17, § 8º, II da Lei nº 7.014/1996), o recorrente efetivamente utilizou crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias oriundas de outro estabelecimento da mesma sociedade empresária fabricante do produto, em valores superiores aos devidos.

Por outro lado, no que diz respeito à multa, embora não conste qualquer pedido de redução ou extinção no requerimento feito às fls. 341/42 do Recurso Voluntário, entendo que merece apreciação. É que à época dos fatos, a prática de cálculo do custo de transferência já estava há muito consolidada e tacitamente convalidada por fiscalizações e homologações sucessivas, sem que o contribuinte tivesse sequer sido alertado quanto ao equívoco da apuração do seu custo de transferência.

Só a partir da instrução normativa IN 52/13, publicada no DOE de 18/10/2013, o entendimento dos custos nos preços de transferências foram devidamente esclarecidos como orientação acerca da necessária interpretação da Lei Complementar 87/96, em seu art. 13, parágrafo 4º, II, em que o critério ali reproduzido acerca dos elementos ali fixados são taxativos e não exemplificativos, no que foram expurgados itens como energia elétrica e combustíveis, que até então eram correntemente considerados nos cálculos de custos, sem ter sido motivo de questionamentos por parte do Fisco, conforme transcrição do item 1.1 da supracitada instrução normativa. .

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;

O parágrafo único do art. 100 do CTN diz que a observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Observando-se o caput do art. 100 e seus incisos, notadamente o inciso III (as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas) não se pode olvida que a metodologia de cálculo anteriormente aplicada pelo Recorrente no cálculo dos custos era uma prática reiterada, observada e referendada pela autoridade administrativa.

Em mesa, na sessão de julgamento, posta a discussão a respeito da extinção da multa, o ilustre Representante da PGE/PROFIS concordou que o caráter punitivo da multa fica dissociado dos fatos pretéritos, visto à época , exercício de 2012, o Recorrente não adotava nenhum critério que frontalmente caracterizasse atitude passível de punição, já que estaria acobertado pela norma descrita no inciso III do art. 100 do CTN, razão porque, de ofício, concedo a dispensa da multa e demais acréscimos moratórios do lançamento.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, retirando de ofício as penalidades inerentes ao lançamento.

VOTO DIVERGENTE

Em que pese o bem fundamentado voto o i. Relator, divirjo do posicionamento adotado nesta decisão pelos fundamentos abaixo.

No pertinente as razões de mérito do Recurso Voluntário, a priori, trataremos do arbitramento realizado pelo Fisco baiano, com base no art. 22-B, paragrafo 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 a recorrente atendido as solicitações de fornecimento das

planilhas contendo o detalhamento do custo de produção da nafta petroquímica.

A 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, tomado 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, a 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...*”.

Em processo semelhante, de minha relatoria, tal laudo técnico 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 cálculo, *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 PETROBRAS, 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.

Não se está aqui condenando a utilização da DIPJ para o arbitramento, até porque a própria legislação assim determina em seu art. 22-B. O que se está questionando é a utilização de uma DIPJ consolidada de todas as unidades da recorrente, para a realização de arbitramento da unidade autuada, sendo assim, inconcebível.

Quanto à 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 é taxativo.

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, os produtos: *RESÍDUO ATMOSFÉRICO, RESÍDUO DE VÁCUO, NAFTA DE COQUE, GASÓLEO PARA CRAQUEAMENO, DIESEL MÉDIO INTERMEDIÁRIO, QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV), DILUENTES PARA COMBUSTÍVEL etc. (...) 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 vênia 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 CJF 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, indivíduo 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 restringi-la 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, consequentemente, 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 agraga-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 (NH₃), dehazer, 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 para julgar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 206891.3028/16-9, lavrado contra PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$50.374.235,28, acrescido de multa de 60%, prevista art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros: Ildemar José Landin, José Roservaldo Evangelista Rios, Fernando Antônio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO: Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva e Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de agosto de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSE LANDIN – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA – VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PEGE/PROFIS