

PROCESSO - A. I. 206891.0039/14-3
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0145-01/15
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 05/10/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0202-11/18

EMENTA: ICMS. 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 a preliminar de nulidade e a prejudicial de decadência. Indeferido o pleito de perícia. Concedida a exclusão das penalidades relativas à infração. Indeferidas as preliminares de nulidade e de pedido de perícia. Recurso PARCIALMENTE 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 11/11/2014, lançando de ofício o valor de R\$5.154.520,18, acrescido de multa de 60%, em razão de que utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

Após a impugnação inicial (fls. 120/60) e da informação fiscal (fls. 430/505), o auto foi instruído e pautado para julgamento na 1ª JJF que assim decidiu (fls. 509/18):

“VOTO

Cuida o presente Auto de Infração da exigência de ICMS por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, no valor de R\$5.154.520,18.

Suscita o sujeito passivo, em preliminar, a nulidade da autuação por falta de indicação precisa dos fatos imponíveis e da metodologia de cálculo adotada, nos termos do art. 39, III, RPAF/BA; sob o juízo que tais informações são imprescindíveis para o exercício da ampla defesa. Pede a produção de prova pericial ou diligência fiscal, indicando os quesitos. Questiona o percentual da multa aplicado, da vedação da utilização de tributo com efeito de confisco.

Os Auditores Fiscais expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveram a infração, indicaram os documentos e demonstrativos, seus dados e cálculos, assim como o supedâneo jurídico. A apuração do imposto, assim como a metodologia adotada, consistente em estornar os

valores não relacionados com matéria prima, material secundário, de acondicionamento ou mão de obra, estão cristalinamente pormenorizadas, seja no corpo do Auto de Infração, na farta documentação que o acompanha (planilhas, fluxogramas, correspondências, memorandos, descriptivos de processo industrial, mídia em CD com arquivos magnéticos etc.). Superadas as preliminares invocadas, passaremos às discussões de mérito.

No mérito, trata-se de Auto de Infração lavrado por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferência de nafta petroquímica produzida e remetida por estabelecimento do mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação (Refinaria de Manaus - REMAN) para o estabelecimento autuado, situada na Bahia, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório dos custos de matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/1996. Ressalto que o levantamento fiscal baseou-se em documentos e declarações econômico-fiscais fornecidos pela própria empresa, dados colhidos nos arquivos eletrônicos.

Todo o procedimento que culminou na apuração da exigência e estorno de crédito fiscal de ICMS, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, nas operações de entradas por transferência interestadual da NAFTA PETROQUÍMICA da Refinaria de Manaus, no Estado de Amazonas para o estabelecimento autuado, nesse Estado da Bahia, encontra-se minuciosamente detalhado no corpo do Auto de Infração.

Os gastos não definidos no art. 13, § 4º, II da LC nº. 87/1996 foram expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do crédito, conforme procederam os autuantes. Não tem procedência para os fins em questão, a alegação do autuado que utiliza o custeio por absorção, contemplando todos os gastos do processo produtivo de refino e que tal metodologia está de acordo com o Decreto Lei 1.589/1977.

O custeio por Absorção, também chamado “custeio integral”, consiste na apropriação de todos os custos (diretos e indiretos, fixos e variáveis) causados pelo uso de recursos da produção aos bens elaborados. Neste método computa-se, além dos custos direito de produção (materias primas, materiais secundários, mão de obra), os custos indiretos (manutenção de equipamentos, gastos com suprimento, depreciação, consumo de energia, controle de qualidade, etc.).

Todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os bens produzidos, A questão referente ao método de custeio por absorção não deve ser analisada, como asseveraram os Auditores, sob o prisma da legislação do ICMS. Justamente por isso, aduzem na Informação Fiscal que "o custeamento por absorção ou o rateio do custo para se encontrar o custo da mercadoria (NAFTA) produzida, deve ser efetuado nesta etapa". O modelo é exigido nas normas que regem o Imposto de Renda, e não o ICMS. Ademais, a Receita Federal do Brasil exige o rateio por absorção, mas estabelece ressalvas para a sua aplicação, uma vez que parcela significativa dos custos deve ser expurgada.

Como o próprio nome indica, no custeio por absorção, todos os custos incorridos na produção são absorvidos pelos produtos fabricados, do que não trata a apuração específica de custos, nas transferências previstas no art. 13, §4º, II, LC 87/1996. Cabível, também ressaltar que as operações em debate encontram fundamento na chamada Lei Kandir e não no Convênio ICM 66/1988, como sugeriu o autuado. Assevera o autuado que apura o custo fiscal da nafta petroquímica condizente com a legislação fiscal e societária, utilizando-se os custos previstos no art. 13, §4º, II, da LC 87/96.

No entanto, restou provado, consoante planilhas, fluxogramas e descriptivos apresentados, que determinados itens não se enquadram no conceito de matéria prima, material secundário, acondicionamento ou mão de obra, conforme exaustivamente narrado no corpo do Auto de Infração. Constatou que, de forma detalhada, foi apresentado no próprio Auto de Infração, além da cópia entregue para apreciação da defesa, toda a metodologia de apuração da base de cálculo, com a menção expressa dos itens que foram mantidos na sua composição, envolvendo petróleo e resíduos que reingressaram no processo de destilação direta ou destilação atmosférica, mão-de-obra direta e indireta e correspondentes encargos.

Por outro lado, foram agregados ao custo de transferência da nafta, elementos estranhos ao processo de produção daquela mercadoria. Nesse sentido, foram excluídos da planilha de custos da produção de NAFTA PETROQUÍMICA os valores correspondentes a energia elétrica, combustíveis, gás, demais trocadores de calor, material de manutenção, outros materiais indiretos, depreciação; 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, os chamados "intermediários", a exemplo de Unidades de Destilação a Vácuo (UDV), Craqueamento Catalítico Fluido (UFCC) e Coqueamento Retardado (UCR). Tais rubricas que não têm vinculação com a produção da nafta, não considerados parte dos itens listados no art. 13, §4º, II, da LC 87/96.

Agindo assim, o autuado distorceu o quanto prescrito na norma, haja vista a 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), conforme extraído dos fluxogramas e relatórios utilizados na produção da NAFTA PETROQUÍMICA, objeto das transferências em discussão.

O custo de produção, para efeito de formação da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual, deve incluir somente as parcelas de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento que podem ser imputadas até a produção final do produto (NAFTA PETROQUÍMICA). Segundo consta nos autos, a produção final da nafta acontece no início do processo de destilação direta ou primária (UDA) e a partir de então, não deve a mesma ser onerada com outros itens de custo que não tenham relação com a produção da nafta petroquímica.

O autuado, contudo, majorou a base de cálculo, em tais operações de transferências, ao incluir no custo da mercadoria produzida, produtos ou materiais classificados pelo autuado como "intermediários", dentre eles, 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., pois a nafta petroquímica já é extraída na unidade de destilação atmosférica ou torre de destilação direta/primária -UDA.

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. A definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a" da Constituição Federal, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/1996 é específico e não admite interpretação distinta daquela perpetrada pelos Auditores Fiscais.

Assim, para efeito de apuração da base de tributação, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos por estabelecimento industrial para filiais, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/1996, norma reproduzida na Lei nº 7.014/1996, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, "b" do RICMS/1997, ou seja, a soma dos custos de matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Cabível ressaltar que as operações do presente PAF ocorreram no período de janeiro a dezembro de 2010.

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. Sendo o ICMS um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, a final, suportado, pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior (não cumulatividade).

O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia trata a questão através dos dispositivos abaixo: Art. 93 § 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

... II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação. Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditarse do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto: ...

VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente; Desse modo verifica-se que a ação fiscal calcada nos dispositivos legais supracitados encontra-se em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal. Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores não previstos na LC 87/96.

Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior 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, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Por fim, o questionamento da defesa à citação pelos Auditores Fiscais das decisões do STJ, nos Recursos Especiais nº 1.331.033-SC (relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques) ou de nº 1109298/RS (Relatoria do Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011), sob a alegação que

não se referem aos fatos em debate, não prejudica a discussão da matéria, mesmo porque a jurisprudência desse Conselho de Fazenda Estadual tem decidido acolhendo a especificidade do comando contido no art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Precedentes nos Acórdãos CJF 0082-12/12; 0432-12/11; CJF 0166-12/13; JJF Nº 0147-04/14.

Acolho portanto o demonstrativo elaborado pela fiscalização, caracterizando integralmente a exigência R\$5.154.520,18. Em face do exposto, sou pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração. É o voto.

Inconformado, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário às fls. 529/72. Inicialmente alega que a “descrição dos fatos” que consta do Auto de Infração indica que as planilhas de custos da Refinaria de Manaus (REMAN) foram solicitadas e, a partir delas, expurgaram-se do cálculo do custo fiscal os gastos alocados diretamente ou por meio de rateio nas contas contábeis “4101000002 - Material Intermediário” - rubricas “CONS. INTERMEDIÁRIOS E CONS. GÁS NATURAL” (Energia Elétrica, combustíveis, Gás e demais “trocadores de calor” utilizados no processo produtivo), e “6420300047 -Ativ. Mat. Refino” (material manutenção e outros materiais indiretos) e “Ativ. Dep. Refino” (depreciação), depois de não considerá-los como parte integrante dos itens listados pelo Art. 13 § 4º, II da LC nº 87/96.

Pede pela nulidade do lançamento. Alega que o RPAF diz que Auto de Infração deve conter a indicação clara e precisa dos fatos praticados pelo contribuinte e que ensejaram a respectiva cobrança, no intuito de garantir o exercício dos direitos à ampla defesa e ao contraditório, nos termos de seu art. 39, III, “c”.

Que no caso concreto, a Fiscalização expurgou do cálculo do custo fiscal os gastos alocados em determinadas contas contábeis (“4101000002 - Cons. Intermediários” e “6420300047 - Ativ. Mat-Refino”) depois de genericamente reputá-los incompatíveis com a base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96. Não houve qualquer referência à metodologia de composição daquelas contas e tampouco a discriminação dos itens cujos custos integram-nas e, precipuamente, ou em que medida há relação entre os gastos ali alocados e o processo de produção da nafta petroquímica.

Que em nenhum momento a Fiscalização mencionou quais “entradas” não deveriam compor o custo da mercadoria produzida – a menção exemplificativa e genérica é insuficiente – para, então, permitir à Impugnante demonstrar em que medida cada uma delas entra no processo produtivo e se caracteriza como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra ou acondicionamento. Deste modo, a insuficiência da “descrição dos fatos” consignada no Auto de Infração impede inclusive o contraditório e, neste caso, resta caracterizada a nulidade do lançamento fiscal, por cerceamento da ampla defesa, exatamente como determina o art. 18, II do RPAF.

Que o Auto de Infração em combate trata de creditamento de ICMS sobre entradas de transferências interestaduais de Nafta Petroquímica entre estabelecimentos da PETROBRÁS no exercício de 2010, nas quais se observou as disposições contidas nos incisos I e II, § 4º, artigo 13, da LC nº 87/96 na determinação do Custo Fiscal.

Que em razão de se tratar de transferência interestadual de bem entre estabelecimentos empresariais do mesmo contribuinte não há preço de venda da mercadoria e, por isso, faz-se necessário identificar o custo fiscal para fins de formação da base imponível do ICMS bem como a quantificação dos débitos/créditos da “operação”. A Impugnante demonstrou que na “descrição dos fatos” do Auto de Infração não se especificou quais itens porventura não deveriam ser [mas foram] caracterizados como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de maneira que não lhe resta alternativa – dada a impossibilidade de impugnar objetivamente o lançamento – à demonstração da idoneidade da metodologia adotada, a fim de ratificar a compatibilidade dela com os preceitos da legislação fiscal e tributária.

A LC nº 87/96 afirma que a base de cálculo do ICMS na transferência de mercadorias industrializadas entre estabelecimentos diversos do mesmo Contribuinte corresponde: (i) ao

custo da mercadoria produzida, nos termos ali especificados, quando originadas de estabelecimento responsável por produzi-la, ou; (ii) ao valor da entrada mais recente, quando remetida por estabelecimento não-industrial. Neste sentido, dispõe o art. 13, §4^a, I e II:

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. O cerne do debate instaurado com o Auto de Infração nº 206891.0039/14-3é o alcance do “custo da mercadoria produzida” e a definição dos elementos – matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento – que servem para delimitá-lo, em particular porque nenhum deles é conceituado expressamente pela LC nº 87/96.

Nestas circunstâncias, o primeiro parâmetro para determinar alcance do art. 13, §4º, II, da Lei Kandir e definir conceitos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento é a necessidade de extraí-los **precipuamente** à vista do direito privado (art. 110 do CTN).

Com efeito, antes da edição da LC nº 87/96, vigia o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, cujo art. 31, inciso III, dispunha que *“não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes [...] a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição”*. Todavia, os conceitos firmados à luz da legislação revogada há muito se encontram superados, não só em razão da incompatibilidade deles com o princípio da não-cumulatividade, na forma em que concebido pela CF/88, como também porque derrogado pela superveniência da LC nº 87/96, que tratou diversamente da matéria.

No contexto apresentado, é preciso considerar a existência de uma relação intrínseca entre o direito à compensação do ICMS recolhido nas operações anteriores e o custo fiscal de transferência, uma vez que será a base de cálculo do tributo na “operação” que ao final determinará em que medida o crédito será aproveitado e até que ponto a não-cumulatividade será garantida.

Ou seja, há uma relação íntima e inexorável entre a não-cumulatividade do ICMS, que tem fundamento constitucional, e a aplicação do art. 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 porque, é a base de cálculo das operações de transferências de mercadorias industrializadas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte que determina o *quantum* do imposto aproveitado para fins de compensação nas operações ulteriores.

É certo que a LC nº 87/96 limita o conceito de custos para fins de se fixar a base de cálculo do ICMS nas transferências em tela, mas a restrição tampouco implica excluir aprioristicamente dela qualquer bem ou serviço sem verificar que papel possui no processo produtivo. Nesta linha, sem prejuízo da importância de se delimitar os conceitos de “ativo permanente”, “despesas”, “custos”, entre os quais os insumos “matéria-prima”, “material secundário”, “mão-de-obra” e “acondicionamento”, fazê-lo é insuficiente para resolver as divergências em questão.

Em outros termos, embora, a legislação, doutrina e jurisprudência tentem defini-los, a inclusão de determinado bem em uma das categorias previstas no art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 somente é factível à vista de um determinado processo produtivo. Deste modo, é o uso (ou não) do bem na industrialização que define o seu tratamento contábil e, assim, a possibilidade de se considerá-lo para integrar a base de cálculo do imposto nas transferências em controvérsia como já observou a

doutrina. Por tudo isso, decerto o consumo da mercadoria no processo produtivo ou integração dela ao produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, assim como qualquer outra condição desta natureza, são insignificantes na verificação do direito ao crédito, desde que o bem se mostre imprescindível à obtenção do resultado da atividade.

Que os produtos intermediários não deixam de ser materiais de consumo, porém são consumidos no processo industrial. Para evitar confusão como a estabelecida na presente autuação, seria preferível que, em vez das expressões “produtos intermediários” (expressão vazia, que nada informa) e “materiais de consumo” (que é muito ampla e, por conseguinte, imprecisa), os materiais de consumo imediato e de vida breve fossem divididos em “materiais de consumo operacional” e “materiais de consumo não-operacional”, em oposição aos bens de produção e demais bens duráveis destinados à manutenção das atividades da empresa, estes apropriadamente denominados “bens do ativo permanente”.

O conceito de produto intermediário, na acepção, é um conceito da ciência econômica. Já no âmbito do ICMS (e do IPI), o conceito de produto intermediário é um pouco diferente. Na linguagem fiscal, designam-se por produtos intermediários certos bens que são consumidos pelas empresas em sua atividade-fim porém não são nem matérias-primas nem materiais de consumo. São denominados de “produtos intermediários” justamente pela circunstância de se situarem nessa faixa de transição, no “meio”, entre os conceitos de matéria-prima e de material de consumo.

No RICMS/97, a especificação dos materiais que dão direito ao crédito é feita de forma precisa no § 1º do art. 93. Os incisos I e II deste parágrafo estão ligados pela conjunção “e”. As alíneas “a”, “b” e “c” do inciso I estão conectadas pela conjunção “ou”. Como se observa, é fundamental a função das conjunções “e” e “ou” na interpretação deste dispositivo. As supramencionadas alíneas “a” e “b”, ao cuidarem de bens e serviços “vinculados” ou “consumidos” no processo, dizem respeito a produtos intermediários. E a alínea “c”, ao referir-se aos materiais que “integrem” o produto final, diz respeito a matérias-primas.

Sendo assim, para ser utilizado o crédito fiscal, é necessário que do processo resultem bens tributáveis pelo imposto, e que seja preenchido pelo menos um dos requisitos das alíneas do inciso I, isto é, que o bem ou serviço seja vinculado ao processo, ou seja nele consumido, ou integre o produto final. Nesse contexto, verifica-se que tais materiais não se enquadram como de uso ou de consumo do estabelecimento, mas, como produtos intermediários imprescindíveis ao processo de fabricação e, por isso, o creditamento correspondente a essas entradas não está sujeito à postergação de que trata o art. 33, I, da LC 87/96.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.117.139/RJ, da relatoria do Ministro Luiz Fux, publicado no DJe em 18/2/2010, submetido ao regime dos recursos repetitivos (artigo 543-C do Código de Processo Civil, incluído pela Lei nº 11.672/2008), consolidou o entendimento firmado no EREsp nº 899.485/RS, da relatoria do Ministro Humberto Martins, publicado no DJe em 15/9/2008, no sentido de que "O contribuinte tem direito ao creditamento de ICMS se comprovar ter utilizado a energia elétrica 'no processo de industrialização' ou ter utilizado serviços de comunicação na 'execução de serviços da mesma natureza'." 3. Agravo regimental improvido. (AgRg no Ag 1180614/RJ, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/03/2010, DJe 07/04/2010)

No caso em debate, para a produção da nafta petroquímica, todos os demais derivados do petróleo são necessariamente gerados, de forma que o processo de industrialização disponibiliza uma cesta de produtos de diferentes valores agregados, como, por exemplo, a parafina, GLP, produtos asfálticos, querosene, solventes, óleos combustíveis, óleos lubrificantes, óleo diesel e combustível de aviação. Ou seja, para a produção da nafta petroquímica torna-se relevante tanto economicamente quanto do ponto de vista do processo obter o refino dos demais derivados de petróleo, sendo imprescindível o compartilhamento e respectivo rateio de todos os custos de

produção (matéria prima, material secundário, mão de obra, acondicionamento).

Em razão da natureza particular do processo de refino de petróleo (processo de produção conjunta), no qual é necessário distribuir os custos conjuntos aos produtos gerados por critérios arbitrados, a PETROBRÁS optou por utilizar o consagrado método da margem bruta percentual do valor líquido realizável, no qual 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 devidamente compatível com a legislação societária e fiscal, inclusive por força do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.589/1977, que, ao dispor sobre o imposto renda.

Nos registros contábeis da companhia, o custo de produção é formado pelas contas 41 a 49, mas por força do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, o custo fiscal – i.e., o custo da mercadoria produzida – é calculado apenas pelas contas 41 a 44, conforme indicado abaixo:

- 41 – Matéria Prima
- 42 – Materiais
- 43 – Pessoal
- 44 – Serviços de terceiros

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 utilização 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*)

Na formação do custo fiscal do refino, ao contrário do que diz a Fiscalização, a PETROBRÁS tampouco considera a classe 6480300047 (Ativ.Dep.-Refino), na medida em que para compô-lo utiliza os gastos alocados somente nas contas 4101000001 (CONS MATÉRIA PRIMA), 4101000002 (CONS INTERMEDIÁRIOS/DERIVADOS), 6420300047 (Ativ.Mat.-Refino), 6430300047 (Ativ.Pes.-Refino) e 6440300047 (Ativ.Serv.-Refino).

Logo, ao excluir os gastos com o consumo de intermediários, isto é, de todos os outros produtos que não são petróleo, mas compõem a produção (4101000002), e todos os materiais indiretos (6420300047), a Fiscalização afirmou que nenhum bem além do petróleo é utilizado na industrialização da nafta petroquímica, de forma que o custo dela seria formado somente pela matéria prima e pelos serviços. Decerto, a premissa possui nenhum fundamento, já que, como é cediço, diversos produtos secundários são indispensáveis à produção da nafta petroquímica, como, entre outros, aqueles utilizados no processo destilação e exemplificados a seguir (laudos em anexo):

O lançamento fiscal em questão não possui o menor fundamento, seja porque o procedimento da PETROBRÁS na apuração do custo fiscal da nafta petroquímica é condizente com a legislação fiscal e societária, seja em razão de apenas utilizar, nele, os custos previstos no art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Na lavratura do Auto, a Fiscalização observou a regra contábil adotada pela PETROBRÁS, ou seja, o custeio por absorção, de modo que para constituir o crédito tributário

apenas considerou as contas contábeis que segundo o seu entendimento não compõem o custo fiscal (rúbricas: CONS. INTERMEDIÁRIOS E Ativ. Mat. – REFINO), sem qualquer alteração no método de custeio para fins de valorá-las.

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). Contudo, se a Fiscalização questiona os gastos alocados nas rúbricas CONS. INTERMEDIÁRIOS E Ativ. Mat. – REFINO, depois de afirmar a incompatibilidade delas com o custo fiscal do estabelecimento, deveria ter refeito todos os cálculos segundo o critério contábil então reputado pertinente.

Em outros termos, se essas contas contábeis não compõem o custo fiscal – o que não é o caso, como se demonstrou –, tornar-se-ia necessária a adoção de uma nova metodologia de rateio, que certamente implicaria em alteração na alocação dos gastos incorridos nas diversas fases do processamento do refino e, ao final, uma base de cálculo diversa daquele indicada no auto. Portanto, sem fazê-lo, o lançamento fiscal é nulo, por erro na fixação do critério quantitativo do tributo, segundo os parâmetros que se diz corretos e cuja realização, tratando-se de lançamento de ofício, é privativa da autoridade administrativa fiscal, nos termos dos arts. 142 e 149, IV e VI, do Código Tributário Nacional.

No mais, cabe o registro de que a PETROBRÁS enviou à fiscalização a planilha do Custo Fiscal da Nafta Petroquímica oriunda da REMAN, exercício 2010, por meio da Carta Externa 02/08/2013 (vide anexos). Os fatos e fundamentos apresentados na defesa 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.

As informações apresentadas no auto e nos demonstrativos que o integram não permitem identificar com precisão qual a base de dados ou a metodologia que se utilizou para o lançamento das diferenças, porém isso não impediu a Contribuinte de comprovar que o resultado do procedimento encontra nenhum amparo em seus documentos fiscais.

A propósito, a perícia fiscal é o único meio disponível para resolver a controvérsia, visto que a complexidade da operação de refino e seus impactos na formação tanto do custo de produção como do custo fiscal (art. 13, §4º, II da LC nº 87/96) demandam conhecimento técnico especializado. As peculiaridades da operação de refino, cuja natureza permite que, por desagregação e de forma integrada, sejam gerados até 52 (cinquenta e dois) produtos, e seus impactos na formação tanto do custo de produção como do “custo fiscal” (art. 13, §4º, II da LC nº 87/96) demandam conhecimento técnico especializado – que a Junta de Julgamento Fiscal não possui – a fim de que sejam efetivamente inúmeras questões em aberto.

Na remota hipótese de serem vencidos todos os argumentos acima expendidos, vale acrescentar que a multa entabulada no Auto de Infração, no percentual de 60%, deve ser afastada (ou mesmo diminuída) uma vez que, além de ter sido arbitrada em patamares demasiadamente elevados, revelando-se de inconteste matiz confiscatória; também não se operou no caso concreto a alegada utilização indevida no crédito fiscal consoante argumentos já expedidos acima. Em razão da suposta infração, a Autoridade Autuante imputa a multa prevista no art. 42, inciso VII, da Lei nº 7.014/96, que arbitra a penalidade em 60% do valor do imposto lançado, havendo patente exasperação da sanção combinada.

Advém ainda a pretensão fiscal carreando inadvertida cumulação com multa de 60%, no que resta por contrariar o silogismo lógico-jurídico resultante tanto da regra do art. 150, inciso IV, da CF/1988, ao ser utilizado, com efeito, nitidamente confiscatório, como do art. 113, §3º, do CTN,

extrapolando o limite constante desta Lei nacional heteronomamente recepcionada como complementar, o que se requer seja reconhecido. Ademais, a autuada não praticou nenhuma das condutas previstas no art. 42, inciso VII, da Lei nº 7.014/96 do Estado da Bahia, sendo o caso da indicada multa também ser julgada improcedente.

Finalmente, é preciso que esta d. Junta de Julgamento Fiscal, se afastar a nulidade do Auto de Infração por falta de adequada descrição dos fatos, como exige o art. 39, III, “c”, do RPAF/BA, ao menos garanta ao Contribuinte o direito ao contraditório e ao devido processo legal, lhe oportunizando o direito de se manifestar sobre as Informações Fiscais porventura apresentadas, como determina o art. 127, §7º do RPAF.

Por tudo o quanto exposto, 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) A concessão de oportunidade para se manifestar sobre as Informações Fiscais, nos termos do art. 127, §7º, do RPAF/BA.
- 3) A produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de pericial contábil e técnica reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos ou quesitos adicionais no momento em que for deferida a respectiva perícia.
- 4) Finalmente, se superadas a nulidade, requer que 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.

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 pelos autuantes.

O arbitramento ocorreu porque após sucessivas intimações para abertura do custo de produção da NAFTA (87 intimações conforme fl. 53), 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. Que houve cerceamento de defesa, por não ter sido efetuada a perícia e por não haver clareza na descrição dos fatos e não teve acesso à informação fiscal.

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. O mesmo ocorre com o pedido de perícia, se o julgador entende os dados suficientes para firmar seu juízo de valor, não há de se falar em

cerceamento de defesa, por tratar de fato cognitivo subjetivo.

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 a Recorrente deseja, em nada alteraria a discussão aqui posta, por isso, indefiro o pedido solicitado.

Quanto às razões de mérito, a Recorrente questiona o método utilizado para 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.

O processo em lide já esteve em julgamento nesta CJF, conforme acordão abaixo, do Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes.

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.

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 aterial 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 cedigo 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-de-obra 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 indispesáveis 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 indivíduo 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 à 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, o Recorrente pede a redução ou extinção da multa, e entendo que à época dos fatos, os custos nos preços de transferências prescindia dos esclarecimentos acerca da necessária interpretação da Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, parágrafo 4º , II, em que o critério ali reproduzido acerca dos elementos fixados são taxativos e não exemplificativos, no que foram expurgados itens como energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, etc., que até então eram correntemente considerados sem ter sido jamais motivo de questionamentos por parte do Fisco.

Assim é que o parágrafo único do art. 101 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. 101 e seus incisos, não se pode duvidar que a metodologia de cálculo anteriormente aplicada pelo Recorrente no cálculo dos custos era uma prática reiterada e referendada pela autoridade administrativa, razão porque acolho o pedido de redução de multa e demais acréscimos moratórios do lançamento.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, retirando 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, 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, 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 João 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 FRANCISO 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 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, indvidoso 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 IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0039/14-3, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.154.520,18**, sem incidência da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, Lei nº 7.014/1996, conforme previsão legal do parágrafo único do art. 101 do CTN, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Ildemar José Landin, José Roservaldo Evangelista Rios, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiras: Laís de Carvalho Silva e Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de agosto de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSE LANDIN – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS