

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0045/17-8  
**RECORRENTE** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0087-01/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 09/11/2018

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0254-11/18

**EMENTA:.** 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 de acordo com o art. 100, inciso III, do CTN. Infração procedente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 23/11/2017, o qual formaliza a exigência de ICMS no valor total histórico de R\$1.060.343.15, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *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*. Período de ocorrência: janeiro, março, abril, agosto e setembro de 2013, junho, novembro e dezembro de 2014.

Consta adicionalmente no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração:

*PRODUTO/MERCADORIA: CIMENTO ASFÁLTICO – RJ 2013 E 2014.*

[...]

*O presente trabalho tem amparo nas decisões do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ) e do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), que, no caso deste Auto de Infração, diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO (CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA) nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS envolvendo PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (em outras unidades da Federação) que foram FABRICADOS EXCLUSIVAMENTE PELA EMPRESA, ATRAVÉS DOS ESTABELECIMENTOS REMETENTES, e TRANSFERIDOS para a FILIAL localizada neste Estado, combinado com o previsto no art. 22-B da Lei nº 7.014/96 deste Estado.*

*Assim sendo, diante da omissão da Empresa quanto ao atendimento das INTIMAÇÕES, adotou-se, como vai ser detalhado a seguir, o procedimento de ARBITRAMENTO constante do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN) e do art. 22-B da Lei nº 7.014/96 deste Estado.*

[...]

*Trata-se, portanto, de ARBITRAMENTO da BASE DE CÁLCULO em decorrência da falta de apresentação ao Fisco de documentos fiscais e contábeis, mesmo após efetuadas inúmeras intimações para tal finalidade, tudo de acordo com detalhamento consignado no próprio corpo deste Auto de Infração.*

Após a devida instrução processual, a referida Junta de Julgamento Fiscal decidiu, por unanimidade, pela Procedência nos seguintes termos abaixo colacionados:

### **VOTO**

*Versa o Auto de Infração em exame, sobre a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.*

*Inicialmente, cabe apreciar a nulidade arguida pelo impugnante pela impossibilidade da Fiscalização desconsiderar a legislação do Estado de origem.*

*Certamente que não pode prosperar a pretensão defensiva. Isto porque, os autuantes agiram em conformidade com as disposições do artigo 22-B da Lei nº 7.014/96 - lei instituidora do ICMS no Estado da Bahia -, que estabelece o arbitramento da base de cálculo, para fins de averiguação da correta apropriação de crédito fiscal pelo contribuinte.*

*Na realidade, não se trata de desconsideração da legislação do Estado de origem, haja vista que o art. 22-B da Lei nº 7.014/96, não restringiu o direito ao crédito nem elevou a carga tributária do contribuinte. A glosa do crédito fiscal de que cuida o presente Auto de Infração, não ofende ao princípio constitucional da não-cumulatividade, haja vista que 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. Contudo, para que haja direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores, é indispensável que o imposto cobrado não ultrapasse o estabelecido pela legislação.*

*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. A Lei nº 7.014/96 apenas criou novos critérios para a sua apuração, nas hipóteses em que o contribuinte não apresentasse o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida, em consonância com o art. 148 do CTN.*

*No presente caso, a glosa do crédito fiscal utilizado indevidamente não representa desconsideração da legislação do Estado de origem, mas sim, observância dos limites estabelecidos pela Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 87/96, e visa evitar prejuízos na repartição das receitas tributárias entre os Estados de origem e destino.*

*Diante do exposto, não acolho a nulidade arguida.*

*No que tange ao pedido formulado pelo impugnante para realização de diligência/perícia, considero que os elementos que constam dos autos se apresentam necessários e suficientes para formação do meu convencimento, portanto, sendo desnecessária a realização de prova pericial, inclusive quanto aos quesitos apresentados - já objeto de análise e resposta no Acórdão CJP 0133-11/17 - razão pela qual, com fulcro no artigo 147, inciso I, alínea "a" e inciso II, alínea "b" do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, o indefiro.*

*Quanto ao pedido formulado pelo impugnante para que fosse intimado para tomar conhecimento da Informação Fiscal prestada pelos autuantes, por certo que a descrição dos fatos e os relatórios, arquivos e demonstrativos constantes do CD recebido pelo autuado, são suficientes para compreensão dos critérios utilizados pelos autuantes para a exigência fiscal em lide, portanto, desnecessário o atendimento do pleito, que, por isso, fica indeferido.*

*No mérito, verifica-se que constam nos autos inúmeras intimações e comunicações realizadas pelos autuantes em busca do custo da mercadoria produzida pela empresa, que não foram atendidas. Por certo que o não atendimento por parte da empresa, implicou e ao mesmo tempo permitiu que os autuantes, com base na Lei do ICMS do Estado da Bahia, 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.*

*Portanto, a ação fiscal está fundamentada em princípio legal, art. 22-B da Lei nº 7.014/96, e em conformidade com o comando nele expresso. Vale consignar que o autuado estava obrigado à 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 inciso I, do art. 263 do RICMS/12, Decreto nº 13.780/12.*

*No presente caso, a base de cálculo das transferências foi encontrada mediante a DIPJ/ECF, que, de acordo com o inciso II, do parágrafo único, do art. 22-B da Lei nº 7.014/96, determina que o arbitramento da base de cálculo será feito ...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.*

*Verifica-se que detalhadamente os autuantes apresentaram toda a metodologia de apuração da base de cálculo, com a indicação expressa dos itens que foram mantidos na sua composição, considerando que na origem, a empresa ao apurar o custo de transferência do cimento asfáltico para a formação da base de cálculo do ICMS, agregou elementos estranhos ao processo de produção da referida mercadoria.*

*Observa-se que nas planilhas com Demonstrativo do Custo Unitário do cimento asfáltico e respectivos resumos mensais dos débitos objeto do estorno de crédito fiscal, com a especificação das contas e valores, os autuantes consideraram tão somente os itens MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA DIRETA e ACONDICIONAMENTO (EMBALAGEM), conforme determina o art. 13, § 4º, inc. II da Lei Complementar nº 87/96 e correspondente regra contida no art. 17, § 7º, inc. II da Lei nº 7.014/96.*

*A definição da base de cálculo pela lei complementar, não buscou associar a definição de custo de produção com a contabilidade de custos. Certamente, se o legislador tivesse intenção de aplicar o conceito de custo de produção estabelecido pela contabilidade de custos, não teria feito 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.*

*Assim sendo, a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas pelo remetente, deve ser composta apenas pelos itens do custo de produção expressamente estabelecidos na lei complementar. 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.*

*Caso a intenção do legislador não fosse restritiva e sim exemplificativa não utilizaria expressão que indica redefinição restritiva como assim entendida a soma do custo da matéria-prima..., mas sim, 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....*

*Considerando que 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 de itens que compõem os custos relacionados ao sistema produtivo.*

*Diante do exposto, a infração é procedente.*

*Por derradeiro, vale consignar que apesar de a Instrução Normativa nº 52/13 ter o caráter interpretativo de norma, descabe falar-se em dispensa da multa ao autuado, com base no inciso I, do art. 106 do CTN, haja vista que a autuação não foi fundamentada na referida Instrução Normativa, mas sim, na base de cálculo das transferências determinada por meio de arbitramento, com base no art. 22-B da Lei nº 7.014/96.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Com base no art. 169, I, “b” do RPAF/99, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação a decisão exarada, com base nos mesmos argumentos apresentados na impugnação inicial:

Inicialmente aponta a tempestividade da peça recursal e tece um breve relato dos fatos.

Na matéria recursal, informa que em sua atividade empresarial, por intermédio da Refinaria Landulpho Alves de Mataripe – RLAM, recebe cimento asfáltico de estabelecimentos de sua propriedade localizados em outros Estados da Federação, e no caso em discussão, a mercadoria foi procedente de estabelecimento situado na cidade do Rio de Janeiro.

Afirma que em razão de se tratar de transferência interestadual de bem entre estabelecimentos da mesma empresa, não há preço de venda da mercadoria, desta feita, faz-se necessário a identificação do custo fiscal para fins de formação da base imponible do ICMS, bem como a quantificação dos débitos/créditos desta exação.

Informa que o lançamento foi realizado porque a Fiscalização discordou da maneira pela qual a empresa formou o custo fiscal da mercadoria, entendendo insuficientes os elementos fornecidos para analisá-lo e, por isso, lavrou o Auto de Infração utilizando-se de arbitramento da base de

cálculo da operação.

Assim, defende que a correta compreensão da matéria não prescinde de uma análise da produção de derivados de petróleo que, por sua vez, deve ser realizada sem desconsiderar que esse processo produtivo desenvolve-se por desagregação da matéria-prima principal.

Em caráter preliminar, argui a nulidade da autuação.

Traz os arts. 101 e 102 do CTN, c/c arts. 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Demonstra a impossibilidade de o Estado da Bahia glosar crédito apurado, segundo a legislação do Estado de origem; Afirma existir potencial conflito federativo e defende que a autuação é nula, por violação ao art. 167 do RPAF.

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

Salienta que, nos termos dos artigos 101 e 102 do CTN, a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em regra, tem vigência apenas no território de cada um deles, nos termos da competência normativa que lhes confere a Constituição, de modo que a extraterritorialidade é admitida apenas em situações excepcionais. Reproduz os referidos dispositivos legais.

Que, concomitantemente, ao dispor sobre a vigência da legislação tributária no espaço, o CTN também remete às “disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral”, que por sua vez, se encontram previstas nos arts. 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, citando as normas.

Assim, 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 (ou não) dos bens que participam do processo produtivo entre os itens listados no art. 13, §4º, II da LC 87/96, seja também porque naquele território se constituiu a obrigação tributária em razão da qual é pago o ICMS, que se torna crédito fiscal no Estado de destino.

Aduz que nesse contexto, na apuração do custo de produção do asfalto diluído intermediário no Estado de origem, a empresa valeu-se do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 e, ainda, da regulamentação que lhe é conferida pela legislação local, nos termos da PORTARIA SSER N.º 35 de 6 de fevereiro de 2013, do Subsecretário da Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro. Reproduz o teor da referida portaria.

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

Ressalta que, se o Estado de destino diverge do alcance que o Estado de origem atribui aos elementos do custo de produção das mercadorias nas transferências interestaduais de produtos industrializados, tampouco lhe é dado desconsiderá-la, sob pena de ofensa aos arts. 1º, *caput*, 18, *caput*, e 25, §º 1º, todos da Constituição Federal. Reproduz os mencionados dispositivos constitucionais.

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

Deste modo, aplicar-se-á a jurisprudência do STJ, que amparada em precedentes do STF, a partir dos quais houve reconhecimento de repercussão geral em matéria análoga à presente no RE nº 628.075 RS, decidiu pela impossibilidade de se punir o contribuinte pelo respeito à legislação do Estado de origem. Exemplificativamente, reproduz decisões neste sentido.

Salienta que a impossibilidade de a Fiscalização desconsiderar 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: 1 - a declaração de inconstitucionalidade.*

Ressalta que para desqualificar o método de apuração do custo realizado pela empresa, a Fiscalização necessariamente substituiu a legislação do Estado do Rio de Janeiro, que regulamenta a apuração do custo, nos termos dos arts. 101 e 102 do CTN, c/c arts. 8º e 9º da LINDB, para aplicar seu próprio entendimento sobre o conteúdo do art. 13, §4º, II da LC nº 87/96.

Alega que, entretanto, ao fazê-lo, a Fiscalização acabou por exorbitar a própria competência da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, e declarou indiretamente, a inconstitucionalidade da PORTARIA SSER N.º 35/2013, do Subsecretário da Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro, como se depreende da Súmula Vinculante nº 10 do STF.

Discorre sobre metodologia de apuração do custo no processo de refino. Insustentabilidade da Infração. Existência de laudo pericial judicial sobre a matéria. Nova regulamentação da Escrituração Fiscal Digital – Ato COTEPE nº 48/2017.

Esclarece que o petróleo, em seu estado natural, não pode ser aproveitado de forma prática para diversos tipos do fornecimento de energia via combustão, mas sua composição química, baseada em hidrocarbonetos de grande heterogeneidade molecular, permite usos industriais especializados e sofisticados, como o requerido por máquinas de combustão interna, lubrificantes e produtos petroquímicos como o cimento asfáltico.

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

Informa que, no caso em questão, o produto objeto da autuação refere-se ao cimento asfáltico, derivado de petróleo não-energético produzido pela PETROBRÁS e que consta expressamente no Anuário Estatístico Brasileiro do Petróleo, Gás Natural e Biocombustível de 2016, conforme redação que reproduz.

Afirma que como todos os demais derivados do petróleo, o cimento asfáltico é necessariamente gerado no processo de industrialização do petróleo, que acaba por disponibilizar uma cesta de produtos de diferentes valores agregados, como, por exemplo, parafina, GLP, produtos asfálticos, querosene, solventes, óleos combustíveis, óleos lubrificantes, óleo diesel e combustível de aviação.

Salienta que, dessa forma, para a produção de cimento asfáltico 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).

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

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

Destaca que nos registros contábeis da empresa, 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, isto é, o custo da mercadoria produzida, é calculado apenas pelas contas 41 a 44, conforme abaixo apresentado:

41 – Matéria Prima  
42 – Materiais  
43 – Pessoal  
44 – Serviços de terceiros  
~~45 – Serviços Públicos/Aluguéis/Encargos~~  
~~46 – Impostos/Taxa~~  
~~48 – Depreciação/Amortização~~  
~~49 – ( ) Recuperação de Gastos~~

Que as contas “41 - Matéria Prima”, “42 - Materiais”, “43 - Pessoal” e “44 - Serviços de Terceiros” incluem apenas custos condizentes com aqueles previstos no art. 13, §4º, II da LC nº 87/96. Acrescenta que 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)

Nesta senda, na formação do custo fiscal do refino, a empresa 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).

Não obstante, a partir do custeio por absorção, a empresa 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). Diz que o processo de alocação dos custos, em uma análise simplificada da produção a partir do fluxo em uma refinaria padrão, pode ser ilustrado no bojo da peça recursal (fl. 233).

Esclarece que a produção de cimento asfáltico é integrada, outros derivados do petróleo são necessariamente gerados e não é possível isolar-lhe os custos de produção sem violar a legislação sobre o tema, no caso art. 13 do Decreto-Lei nº 1.589/1977, ou comprometer a formação do custo dos demais produtos originados do refino.

Assim, os gastos do processo produtivo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio, são apropriados e atribuídos em determinadas contas contábeis, segundo a natureza de cada um deles.

Observa que não obstante, como o custo de produção de natureza contábil, é diverso daquele previsto pelo art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, que denomina de custo fiscal de natureza jurídica, a empresa 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”.

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

Sustenta dessa forma que, a metodologia utilizada permite seguir a legislação federal sobre a apuração dos custos e, ao mesmo tempo, compatibilizar a incidência dela com as peculiaridades do processo de refino – desagregação – e com a LC 87/96.

Diz que no caso concreto, o custeio por absorção utilizado pela empresa é a única metodologia que permite apurar-se os custos de produção de cada derivado, na medida em que qualquer critério diverso não só é incompatível com o processo de refino, como tampouco autorizado pela legislação sobre a matéria.

Afirma que a impossibilidade fática é resultado da natureza do processo produtivo de refino – produção por desagregação do petróleo –, no qual são gerados compulsoriamente constituintes intermediários que são posteriormente misturados, processados e tratados para a especificação de derivados.

Questiona que a pretensão da Fiscalização, no sentido de impedir que o cimento asfáltico participe com a parte dos custos conjuntos na indústria do petróleo, é faticamente inviável. Acrescenta que, neste caso, a comercialização das mercadorias com baixo valor comercial geradas na produção se tornaria economicamente inviável, porque o custo de produção seria superior ao seu preço no mercado. Assinala que em razão disso, a visão integrada ameniza essa situação, distribuindo melhor os custos totais de produção, por cada coeficiente de equivalência.

Por tudo isso, verifica-se que a metodologia empregada pela empresa, 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, conforme transcrição na peça recursal (fl. 234/235).

Por tudo isso, em perícia judicial realizada nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, no qual são partes a Petrobrás e o Estado da Bahia e se discute o Auto de Infração nº 279469.0005/12-5, cuja controvérsia é idêntica à do presente caso, embora trate de outra mercadoria derivada de petróleo, no caso a nafta petroquímica, o Perito se pronunciou conforme transcrição à fl. 236.

Diz que não se pode deixar de assentar, ainda, a nova regulamentação para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD, trazida pelo Ato COTEPE/ICMS nº. 48 de 24/8/2017. Acrescenta que em face da sua complexidade e novidade, o COTEPE, ao regulamentar o preenchimento da EFD, expediu um Guia Prático, de observância obrigatória pelos Contribuintes, encontrando-se na versão 2.0.21, de acordo com o parágrafo único, do art. 1º do Ato COTEPE 09/08, redação dada pelo Ato COTEPE 48/2017.

Assinala que no tocante ao BLOCO 0, o Guia Prático prevê o “Registro 0210: Consumo Específico Padronizado”, mediante o qual se informará o consumo específico padronizado esperado e a perda normal percentual esperada de um insumo/componente, para se produzir uma unidade de produto resultante. Acrescenta que tal registro, contudo, é obrigatório somente aos contribuintes que classificam a sua produção e insumo nos Registros “K230/K235” e “K250/K255” do BLOCO K:

Afirma que da leitura do Guia Prático, não pode haver dúvidas de que a atividade de refino da PETROBRÁS, tais como aquelas relacionadas à produção de cimento asfáltico, tem outra natureza, com previsão em outro código no BLOCO K.

Salienta que a atividade de refino da PETROBRÁS etiqueta-se como “produção conjunta”, extraindo-se tal enquadramento, com extrema facilidade, da descrição do Registro “K290”, ou seja, *entende-se por produção conjunta a produção de mais de um produto resultante a partir do consumo de um ou mais insumos em um mesmo processo*.

Consectariamente aponta que, considerando que a empresa não registra as suas atividades de refino nos códigos “K230/235” ou “K250/K255”, mas sim naqueles numerados como K290, K291 e K292 (“produção conjunta”), em razão da natureza de desagregação do seu processo produtivo, não há como lhe ser exigido o detalhamento específico e padronizado da produção e do consumo dos derivados de petróleo, e isso com o manifesto beneplácito do COTEPE, órgão do Conselho

Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Destaca que ao cuidar do registro de insumos consumidos em processos de produção conjunta (Registro “K292”), o Guia Prático do COTEPE determina o registro de insumo/componente não para cada unidade de produto produzido, mas de um modo global, relativo à produção conjunta.

Defende que reconhecendo o CONFAZ que os contribuintes cuja atividade seja de produção conjunta, não estão obrigados a escriturar especificamente o volume de cada insumo e material intermediário para cada unidade de mercadoria produzida, revelando-se contraditório, senão temerário, o menosprezo do Fisco Estadual, vinculado ao próprio CONFAZ, pela metodologia usada pela empresa, no cálculo do custo da mercadoria produzida.

Assevera que é inaceitável que de um lado o CONFAZ, ao disciplinar a escrituração fiscal, reconheça a inviabilidade de se especificar os custos individuais na produção conjunta, mas de outro lado, um de seus membros, no caso a SEFAZ/BA, ignore tal regulamento, de modo a exigir que se fixe o custo da mercadoria produzida especificamente, para cada unidade de derivado de petróleo, pelos mesmos métodos reputados inviáveis pelo CONFAZ.

Neste passo, não há fundamento que sustente a subsistência da infração, seja em razão de não haver qualquer erro na metodologia de apuração dos custos utilizada pela empresa, seja porquanto a base de cálculo utilizada nas transferências interestaduais em questão atendeu à regra do art. 13, §4º, II da LC nº 87/96 e aos Atos Normativos do COTEPE, órgão do CONFAZ.

Alega ausência dos pressupostos para o arbitramento da base de cálculo nas transferências interestaduais e equívoco na definição da base de cálculo pelo valor da entrada do cimento asfáltico.

Aponta que a Fiscalização entendeu cabível arbitrar a base de cálculo nas transferências interestaduais diante da suposta omissão da empresa quanto ao atendimento de várias intimações, adotando então o procedimento de arbitramento constante do Código Tributário Nacional e na Lei Estadual nº. 7.014/1996.

Sustenta, no entanto, que é no mínimo incorreto afirmar que a empresa deixou de atender às intimações. Assinala que conforme se extrai do próprio índice do PAF, há dois itens, o de nºs 5 e 7, que albergam as respostas da empresa. Diz que assim sendo, houve atendimento às disposições do art. 148-A do RICMS/97 e do art. 263 do RICMS/BA, de 2012. Reproduz os referidos artigos.

Desse modo, não deixou de apresentar sua manifestação, 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.

Acrescenta que também se encontra equivocado o uso do valor correspondente à entrada mais recente como base de cálculo, uma vez que a norma que traz tal regramento, no caso o art. 13, § 4º, inc. I da LC 87/96, restringe-se às atividades mercantis, notadamente, atividades de revenda, ao passo que para as atividades industriais, tais como as de refino de petróleo desempenhadas pela empresa, aplica-se o art. 13, § 4º, inc. II da LC 87/96, que corresponde precisamente ao custo da mercadoria produzida.

Alega a impossibilidade de utilização dos dados da DIPJ. Critérios de arbitramento.

Aduz, sob outra perspectiva, que ainda que fosse o caso de arbitramento, o que admite apenas para fins do argumento, o sujeito ativo da obrigação tributária deve, ao valer-se de arbitramento, aproximar na maior medida possível, o valor por meio dele encontrado à verdade material, sob pena de violá-la. Ou seja, a base de cálculo encontrada com o procedimento – se não idêntica – precisa ao menos, em alguma medida, ser factível e não desarrazoada.

Observa que não obstante ser o arbitramento uma prerrogativa da Fiscalização, quando efetuado de forma legal, o que, segundo diz, não o foi nos presentes autos, constitui presunção legal relativa, podendo o Contribuinte, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, ilidir tal presunção. Acrescenta que, neste sentido, “a tributação com base em valores



*estimados ou presumidos caracteriza uma presunção relativa, já que sempre tem direito a contribuinte de fazer prova em contrário, demonstrando a verdadeira base de cálculo do tributo”.*

Alega que por essa razão, no presente caso o arbitramento da base de cálculo não poderia se efetuar com base na DIPJ - Declaração Para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, que apresenta as informações consolidadas de todas as unidades da Petrobrás, que não leva em conta o perfil específico de cada estabelecimento, volume de produção, idade ou tempo de vida útil da refinaria e cesta de produtos.

Defende que a utilização das informações da DIPJ cria uma base de rateio igual para todas as unidades produtivas e produtos da Petrobrás, e possui nenhuma correlação com o custo do cimento asfáltico no estabelecimento de origem. Diz que dessa maneira, o critério de arbitramento destoa do princípio da verdade material, e assim, viola o art. 148 do CTN, como se afirmou na Perícia Judicial já citada, a qual pontuou que o arbitramento com base na DIPJ não seria consistente, conforme transcrição que apresenta.

Apresenta que a sequência de equívocos cometidos pela Fiscalização não se exaure no arbitramento da base de cálculo, sem os pressupostos legais e/ou no uso de legislação diversa da devida. Diz que as inconsistências na auuação, chegam ao ponto de desrespeitar os próprios critérios estabelecidos pelo Estado da Bahia, para a estimativa da base de cálculo de produtos industrializados. Acrescenta que, mesmo que fosse esse o caso, o cálculo deveria atender ao art. 22 da Lei Estadual nº 7.014/1996, que trata da hipótese “*em se tratando de estabelecimento industrial*”, como ocorre na espécie. Reproduz o mencionado dispositivo legal.

Deste modo, não há dúvidas de que o lançamento é insubsistente, pois: i) a metodologia de cálculo do custo da mercadoria produzida utilizada pela empresa não possui qualquer vício que se autorize rechaçá-la, inclusive porque é a única aplicável ao processo de refino (desagregação), e; ii) efetuou-se a estimativa de base de cálculo sem os pressupostos materiais que a autorizam, pois entregues todos os documentos obrigatórios e; iii) os critérios utilizados para a fixação do valor do ICMS não respeitam nem as regras de competência tributária, nem, subsidiariamente, a própria legislação do Estado da Bahia, no caso o art. 22 da Lei Estadual nº 7.014/1996.

Ato contínuo reporta-se sobre a existência de laudo pericial judicial. Esclarecimento de todos os pontos controvertidos sobre o tema. Aplicação do art. 180 do RPAF c/c art. 472 do Novo Código de Processo Civil.

Afirma que 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.

Assim, aponta que nestes casos, geralmente seria necessária a produção de prova pericial. Observa que as peculiaridades da operação de refino, na qual, por desagregação e de forma integrada podem ser gerados até 52 produtos, e seus impactos na formação tanto do custo de produção como do “custo fiscal” (art. 13, §4º, II da LC nº 87/96), demandam conhecimento técnico especializado que a JJF não possui, a fim de que sejam efetivamente inúmeras questões em aberto. Acrescenta que, em face disso, seria preciso valer-se dos artigos 123, § 3º, 145, *caput*, e 150, II do RPAF, para resolver a controvérsia.

Reitera que nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, nos quais se discute judicialmente com o Estado da Bahia, autuação idêntica à do presente lançamento, produziu-se uma perícia que esclareceu todos os pontos controvertidos sobre a matéria.

Afirma que nesse 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.*

Assinala que a perícia em questão foi produzida em Juízo, submetida ao devido contraditório, sendo que o Auditor Fiscal 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.

Ressalta que se este E. Conselho de Julgamento Fiscal entender de forma diversa, não resta alternativa à Contribuinte, salvo a de reiterar a prova técnica, conforme o RPAF, arts. 123, § 3º, 145, *caput*, e 150, II, indicando os quesitos que devem ser respondidos, como exige a legislação, também no art. 145, conforme apreendido no recurso interposto (fl. 244/245).

Por fim, requer:

- a) a intimação da Fiscalização para apresentar informações fiscais (RPAF, arts. 126 e 127), oportunizando-se a empresa manifestar-se acerca delas, se for o caso (*idem*, art. 127, §7º), a fim de resguardar o contraditório;
- b) 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;
- c) seja anulada a autuação, pelo acolhimento da prejudicial de nulidade pelo vício de competência, visto que a autuação desconsidera, de modo oblíquo e ilícito, a legislação do Estado de Origem (São Paulo) sic (leia-se Rio de Janeiro);
- d) a improcedência da infração, em razão de a metodologia de cálculo do custo da mercadoria produzida utilizada pela empresa não possuir qualquer vício que se autorize rechaçá-la, inclusive porque é a única aplicável ao processo de refino (desagregação);
- e) a improcedência da infração por ausência dos pressupostos para o arbitramento, além de ter partido de uma premissa improcedente, qual seja, a definição da base de cálculo pelo valor da entrada do produto;
- f) a improcedência da infração, pois os critérios utilizados para a fixação do valor do ICMS não respeitam nem as regras de competência tributária, nem, subsidiariamente, a própria legislação do Estado da Bahia, no caso o art. 22 da Lei Estadual nº 7.014/1996, sendo imprestável o arbitramento efetuado.

## VOTO VENCIDO

Inicialmente, passo a discorrer o motivo do indeferimento da preliminar de nulidade suscitada pela recorrente, a qual foi superada em primeira instância.

Em relação ao pedido de diligência fiscal, indefiro-o com base no art. 147 do RPAF/99, eis que todos os elementos constantes neste PAF são suficientes para o convencimento do Relator.

Quanto à alegação de que houve violação ao pacto federativo, a recorrente entende que há um confronto entre a legislação do Estado de Origem (RJ) e a apuração realizada pelo Estado da Bahia.

Ultrapassando a análise realizada pelo julgador de primeiro grau para a negativa da nulidade aventada (de que não há confronto entre as referidas legislações, uma vez que a autuação se baseou em arbitramento previsto na Lei nº 7.014/96 do Estado da Bahia), entendo que este Conselho não tem competência para tratar de inconstitucionalidade, motivo pelo qual tal pleito encontra-se prejudicado.

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 cimento asfáltico.

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

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 no custo total dos produtos declarados na DIPJ, obtendo, assim, o percentual considerado para o cálculo da base de cálculo arbitrada, conforme detalhado nas planilhas constantes neste Auto de Infração.

Neste passo, em sede recursal, a recorrente apresentou laudo técnico de processo semelhante, relacionado ao produto “NAFTA PETROQUÍMICA” já em fase judicial, no qual o perito atesta 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 de gasto na atividade de refino da Embargante, em face de: (i) multiplicidade de produtos derivado do refino da matéria prima (petróleo) e da metodologia utilizada para apuração dos custos de produção; (ii) das instruções divulgadas pela Secretaria da Receita Federal para o preenchimento da citada ficha, notadamente nas alíneas: a) adaptar os títulos contábeis adotados pela empresa à nomenclatura da ficha (...) em relação aos aspectos técnico-contábeis, o arbitramento realizado pela autoridade fiscal, com base nas informações contidas na Ficha 4A da DIPJ não é consistente”*

Em processo semelhante, de minha relatoria, no auto de infração nº 206891.0038/14-7 o PAF 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, concluiu-se 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, bem como Perito da ASTEC, em processo análogo 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.

Quanto à apuração do custo do cimento asfáltico, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências de outros estabelecimentos para o estabelecimento autuado.

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

O ponto que enseja discordância entre o posicionamento adotado pela autuação bem como pelo julgador de piso diz respeito ao entendimento de quais produtos estariam abarcados por estas

rubricas, eis que o legislador assim não determinou expressamente.

Compulsando os autos, restou claro que o cimento asfáltico é necessariamente gerado no processo de industrialização do petróleo, que acaba por disponibilizar uma cesta de produtos de diferentes valores agregados, como, por exemplo, parafina, GLP, produtos asfálticos, querosene, solventes, óleos combustíveis, óleos lubrificantes, óleo diesel e combustível de aviação. Ademais, para a produção de cimento asfáltico 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).

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 de apuração da base de cálculo a energia elétrica bem como os demais produtos utilizados na produção, naquele caso, da nafta destinada a comercialização. Vejamos:

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

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

*(...)*

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

*(...)*

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

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

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

*A despeito da existência de metodologia para a apuração do custo de produção industrial, desenvolvida no âmbito da contabilidade de custos, não é possível extrair um único, cartesiano e preciso critério acerca da determinação do chamado “custo de produção” no setor industrial que possa albergar, uniformemente, todo o universo de processos fabris dos mais diversos produtos industrializados, pois, aquilo que é um insumo para um, pode ser um material secundário em outro processo, a despeito de uma classificação contábil.*

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

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

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

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

1. A disposição prevista no art. 1º do Decreto 640/62, equiparando os serviços de telecomunicações à indústria básica, para todos os efeitos legais, é válida e compatível com a legislação superveniente e atual, continuando em vigor, já que não houve revogação formal do aludido decreto.
2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 842.270/RS, firmou compreensão no sentido de que o ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida pelas empresas de telefonia, que promovem processo industrial por equiparação, pode ser creditado para abatimento do imposto devido quando da prestação de serviços. Inteligência dos arts. 33, II, b, da Lei Complementar 87/96, e 1º do Decreto 640/62.
3. Ademais, em virtude da essencialidade da energia elétrica, enquanto insumo, para o exercício da atividade de telecomunicações, indubitável se revela o direito ao creditamento de ICMS, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade.
4. O princípio da não-cumulatividade comporta três núcleos distintos de incidência: (I) circulação de mercadorias; (II) prestação de serviços de transporte; e (III) serviços de comunicação. 5. "O art. 33, II, da LC 87/96 precisa ser interpretado conforme a Constituição, de modo a permitir que a não cumulatividade alcance os três núcleos de incidência do ICMS previstos no Texto Constitucional, sem restringir à circulação de mercadorias, sem dúvida a vertente central, mas não única hipótese de incidência do imposto" (REsp 842.270/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/05/2012, DJe 26/06/2012). 6. Recurso especial a que se dá provimento. Acórdão submetido ao rito do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008. (grifo nosso)

Portanto, segundo o STJ, perquirir as especificidades do processo produtivo de cada tipo de indústria é fundamental para se entender a essencialidade de cada material ou bem no processo fabril e, 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 agrega-se ao produto tornando-se parte dele.**

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

Portanto, no caso em questão, entendo incabível a exclusão de gastos como o de consumo de eletricidade e materiais intermediários na produção da nafta petroquímica, pois, na sua produção é necessário uma gama de materiais e outros produtos, que não só o petróleo, e que devem ser considerados como custo de produção da empresa, por serem fundamentais ao processo produtivo.

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

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

Reforçando ainda mais as razões aqui elencadas, informa o recorrente que a nova regulamentação para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD, trazida pelo Ato COTEPE/ICMS nº. 48 de 24/8/2017. Que em face da sua complexidade e novidade, o COTEPE, ao regulamentar o preenchimento da EFD, expediu um Guia Prático, de observância obrigatória pelos Contribuintes, encontrando-se na versão 2.0.21, de acordo com o parágrafo único, do art. 1º do Ato COTEPE 09/08, redação dada pelo Ato COTEPE 48/2017.

Da análise, depreende-se que a PETROBRAS registra suas atividades de refino como K290, K291 e K292 (“produção conjunta”), em razão da natureza de desagregação do seu processo produtivo, como ocorre na produção de cimento asfáltico.

Registre-se que a descrição do Registro “K290” descreve: *entende-se por produção conjunta a produção de mais de um produto resultante a partir do consumo de um ou mais insumos em um mesmo processo.*

Destaca que ao cuidar do registro de insumos consumidos em processos de produção conjunta (Registro “K292”), o Guia Prático do COTEPE determina o registro de insumo/componente não para cada unidade de produto produzido, mas de um modo global, relativo à produção conjunta. E que os contribuintes cuja atividade seja de produção conjunta, não estão obrigados a escriturar especificamente o volume de cada insumo e material intermediário para cada unidade de mercadoria produzida, demonstrando mais uma vez que não há erro na metodologia usada pela empresa no cálculo do custo da mercadoria produzida.

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

### VOTO VENCEDOR

Com a mais respeitosa vênia, venho aqui divergir do voto da eminente Relatora quanto às razões de mérito. O arbitramento ocorreu porque após sucessivas intimações para abertura do custo de produção 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.

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 obedecer a regras pertinente a este imposto, e assim, muitos custos utilizados no critério de absorção são vedados pela LC 87/96, art. 13, parágrafo 4º, II.

Processo similar, apenas com alteração do produto transferido, já esteve em julgamento nesta Câmara, conforme acordão abaixo, do Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes, em que se apreciou defesa idêntica, com as mesmas razões deste processo:

*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 relativamente ao mesmo processo - vejamos o resultado:

*Processo nº: 0307250-71.2015.8.05.0001*

*Classe Assunto: Embargos À Execução - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias*

*Embargante: Petróleo 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 procedimental, 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 carregou 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 indubitado 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 quando 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, o Recorrente pleiteia que sendo superada a questão de mérito que seja reduzida ou extinta a multa aplicada; é certo 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 estivesse alertado pela Administração quanto ao equívoco da apuração do seu custo de transferência.

Só a partir da instrução normativa Instrução Normativa nº 52/13, publicada no DOE de 18/10/2013, o entendimento dos custos nos preços de transferências foram devidamente esclarecidos, com a orientação 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 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 olvidar 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 também concordou que o caráter punitivo da multa fica dissociado dos fatos pretéritos, visto que à época 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. Infração Procedente.

Portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, dispenso a multa aplicada juntamente com os acréscimos moratórios.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, excluir a multa aplicada, modificando a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0045/17-8**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.060.343,15**, sem incidência da multa de 60% e acréscimos moratórios legais, prevista no art. 100, III da CTN.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros (a): Laís de Carvalho Silva, Elde Santos Oliveira e José Rosivaldo Evangelista Rios.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de setembro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS