

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 2068910025/15-0
<b>RECORRENTE</b>	- PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. PETROBRÁS
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF n° 0100-02/16
<b>ORIGEM</b>	- IFEP COMÉRCIO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 12/12/2018

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0335-11/18

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO EM DECORRÊNCIA DE UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO (NAFTA PETROQUÍMICA). Após revisão fiscal realizada pelo autuante, com base na abertura de custos apresentado pela recorrente, houve a redução do Auto de Infração, considerando como metodologia mais próxima da verdade material o estorno médio por kg, conforme metodologia utilizada em dois autos de infração do exercício de 2009. Rejeitada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 18/08/2015, o qual formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$27.190.934,98, por deixar de recolher o ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao Fisco de documentação fiscal e contábil, no ano de 2011, acrescido de multa de 100%, prevista na alínea "i" do inciso IV do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Os autuantes acrescentam no campo da descrição dos fatos que o autuado foi intimado oitenta e sete vezes para entregar a planilha com os custos das mercadorias produzidas, mas não atendeu. Assim, arbitrou a base de cálculo nas transferências oriundas de outras unidades da Federação, com base na Lei nº 7.014/96, e procedeu à glosa de créditos fiscais decorrentes de valor da base de cálculo a mais nas transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e, consequentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Os autuantes afirmam que a base de cálculo nas transferências interestaduais, de acordo com o inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, corresponde ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Por isso, entendem legítima a glosa de crédito decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Os autuantes declararam que utilizaram a Ficha 04A – Custo de Produtos Vendidos de Fabricação Própria, apresentada pelo autuado à Receita Federal do Brasil para chegar ao montante do custo da mercadoria produzida. Dizem que a autuação está baseada na Lei do ICMS, no CTN, em decisões do Superior Tribunal de Justiça e em pareceres da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA.

Os autuantes acrescentaram, ainda, relatório explicando o trabalho realizado na Refinaria Duque de Caxias (REDUC) que culminou com o procedimento de arbitramento para o exercício de 2011 (fls. 12 a 36).

Neste relatório consta que a Petrobrás informou que para a produção de nafta petroquímica todos os demais derivados de petróleo são gerados, como GLP, produtos asfálticos, querosene, solventes, óleos combustíveis, óleos lubrificantes, óleo diesel e combustível de aviação. Assim, a Petrobrás efetua o rateio de todos os quatro itens dos custos de produção autorizados na lei complementar, que são repartidos proporcionalmente ao resultado da multiplicação dos volumes produzidos e seus respectivos valores médios de realização. Utiliza o custeio por absorção, contemplando todos os gastos do processo produtivo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio.

Os autuantes informam neste relatório que o custo da nafta petroquímica produzida deve ser obtida no processo pré-flash ou, quando este inexistente, no processo ou unidade de destilação atmosférica (UDA), pois neste momento obtém-se o produto final que é comercializado ou armazenado nos tanques.

Após a devida instrução processual, a referida Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência, nos termos abaixo descritos:

#### VOTO

*Incialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*Rejeito o pedido de nulidade do Auto de Infração sob a alegação de que a defesa foi prejudicada em decorrência da imprecisão da descrição da infração. O autuado demonstrou na sequência de sua defesa o entendimento pleno da acusação de falta de recolhimento do ICMS como sendo em decorrência de “adoção de custo fiscal maior que o previsto na legislação e, por conseguinte, creditamento indevido de ICMS”. O creditamento a mais do ICMS não implica em falta de recolhimento quando o contribuinte apresenta saldo credor na apuração do imposto. O que não é o caso do autuado, ratificado pela própria ausência de demonstração ao contrário.*

*Não concordo com a afirmação do autuado de que o arbitramento não seguiu o devido processo legal pelo fato de não ter sido lavrado o termo de fiscalização, previsto no art. 939 do RICMS/97. O referido dispositivo não estava mais em vigor quando da realização da ação fiscal que culminou com o presente lançamento. A Lei nº 7.014/96, legislação em vigor na época do lançamento e que trata das hipóteses de arbitramento, não prevê mais a observação destes procedimentos como obrigatórios. Ademais, com a informatização do Auto de Infração, já consta das fls. 03 a 06 relatório circunstanciado com detalhamento da ocorrência.*

*A planilha exigida pelos autuantes referentes ao custo da mercadoria produzida é documento implicitamente necessário ao cumprimento de regra prevista na Lei Complementar para obtenção da base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas. Ademais, o art. 148-A do RICMS/97 trouxe expressamente a produção desta planilha como obrigação acessória do autuado, com efeitos a partir de 14/08/2010. Assim, já estava prevista na legislação à época da ocorrência dos fatos geradores, que culminaram no presente lançamento tributário, a obrigação do autuado em manter à disposição do Fisco a referida planilha com os custos de produção da mercadoria produzida em estabelecimento da mesma empresa, localizada em outra unidade da Federação.*

*Entendo desnecessária a remessa dos autos antes do presente julgamento para que o autuado tivesse conhecimento da informação fiscal apresentada pelos autuantes. A descrição dos fatos e os relatórios, arquivos e demonstrativos constantes do CD à fl. 10, recebido conforme documento à fl. 09, bem como o documento à fl. 11, são suficientes para compreensão dos critérios utilizados pelos autuantes para exigência fiscal em lide.*

*Entendo, também, desnecessária e, portanto, indefiro o pedido de perícia pois os elementos constantes dos autos são suficientes para formar a convicção dos julgadores.*

*Não é possível acatar o pedido de exclusão do valor correspondente a 29 notas fiscais supostamente emitidas em decorrência de ajustes de lançamento feitos em 2008. Não houve comprovação nos autos do alegado pelo autuado, ficando prejudicada a análise do pleito.*

*Não pode o autuado alegar ilegalidade na glosa de créditos fiscais por falta de autorização legal nos dispositivos invocados pelos autuantes para tal procedimento. O art. 22-B da Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, referida na descrição dos fatos do presente Auto de Infração (fl. 04), estabelece que*

*a autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS admitida nos termos do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 para efeito de apropriação de crédito fiscal nas transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, oriundas de outra unidade da Federação, quando a empresa não fornecer os arquivos magnéticos com o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida.*

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

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

*Das fls. 38 a 88 constam intimações e comunicações realizadas pelos autuantes em busca infrutífera pelo custo da mercadoria produzida pelo autuado. Tal comportamento permitiu, com base na Lei do ICMS do Estado da Bahia, que os autuantes procedessem ao arbitramento da base de cálculo nas transferências interestaduais para efeito de averiguação da correta apropriação de crédito fiscal pelo autuado, destinatário das mercadorias. A ação fiscal está, portanto, baseada em princípio legal, art. 22-B da lei nº 7.014/96, e agiu em conformidade com o comando nele expresso. Convém reiterar que o autuado já estava obrigado a manutenção dos arquivos contendo a planilha de custos de cada mercadoria produzida no estabelecimento remetente das mercadorias, pertencente à mesma empresa e localizada em outra unidade da Federação, nos termos do art. 148-A do RICMS/97, regra mantida em vigor no inciso I do art. 263 do RICMS/12.*

*A base de cálculo das transferências foi encontrada através da DIPJ, tomando como base os montantes correspondentes aos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, excluídos os demais com base na fração que representam em relação ao custo total dos produtos declarados da DIPJ.*

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

*O art. 22-B da Lei nº 7.014/96 não restrinui o direito ao crédito nem elevou a carga tributária do autuado. Exigir o recolhimento de ICMS em decorrência do uso indevido de crédito fiscal, objeto do presente Auto de Infração, não se caracteriza como afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade. A compensação do imposto devido em operações sujeitas ao ICMS com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado é garantia constitucional. Mas para que se tenha direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores é necessário que o imposto cobrado não ultrapasse o estabelecido pela legislação.*

*A cobrança que excede a devida não pode ser admitida pelo Estado de destino como crédito fiscal para o destinatário. O princípio da não-cumulatividade não está sendo ferido pois o cálculo do crédito admitido está pautado na mesma base de cálculo exigida para cálculo do imposto devido nas saídas interestaduais em transferência originadas do Estado da Bahia e o remetente não está obrigado a estornar os créditos referentes aos outros itens do custo de produção que não fizeram parte da base de cálculo das mercadorias.*

*A base de cálculo do imposto devido nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa é definida pela Lei Complementar nº 87/96. A lei estadual apenas criou novos critérios para a sua apuração nas hipóteses em que o contribuinte não fornecesse o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida, em consonância com o art. 148 do CTN.*

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

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

*Se a intenção fosse apenas ser exemplificativo, não haveria de utilizar expressão que indica redefinição restritiva "assim entendida a soma do custo da matéria-prima...", mas utilizaria expressão que revelasse*

*intenção de apenas citar itens que fizessem parte do conceito aplicado, como "assim entendida a soma de itens como custo da matéria-prima...".*

*Como há na lei Complementar nº 87/96 uma redefinição restritiva da expressão "custo de mercadoria produzida" de forma taxativa, e não uma citação de seus itens de forma exemplificativa, não é possível dar uma interpretação extensiva a esta norma. De fato, a base de cálculo estabelecida na lei complementar contraria propositalmente a metodologia contábil de apuração de custo, à medida que apenas admite na hipótese em lide a utilização de parte dos itens que compõe os custos relacionados ao sistema produtivo.*

*A presente exigência de ICMS em decorrência do uso indevido de crédito fiscal não representa tratamento discriminatório, mas observância dos limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 e visa evitar prejuízos na repartição das receitas tributárias entre os Estados. Aceitar créditos tributários decorrentes de utilização de base de cálculo que extrapola os limites citados seria, por exemplo, o mesmo que aceitar créditos tributários decorrentes de aplicação de alíquota superior ao estabelecido pelo Senado Federal para as operações interestaduais.*

*Destaco, ainda, que mesmo com a edição da Instrução Normativa nº 52/13, com caráter interpretativo de norma, não deve ser eliminada a imputação de multa ao autuado, com base no inciso I do art. 106 do CTN. O presente Auto de Infração não foi lavrado com base na referida instrução normativa. A base de cálculo nas transferências foi determinada por meio de arbitramento, com base no art. 22-B da lei nº 7.014/96. E, ainda que tivesse sido lavrado com base na referida instrução, como o presente Auto de Infração foi lavrado dois anos após a sua edição, não há como dispensar a imputação da multa. O autuado teve dois anos para se adequar à nova orientação. O referido dispositivo do CTN apenas pode ser aplicado quando a lavratura do Auto de Infração antecede a edição da suposta norma interpretativa. Assim, mantenho a multa inicialmente exigida.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da decisão de piso pelos seguintes termos:

Incialmente tece um breve relato dos fatos e adentra nas preliminares de nulidade.

Alega o recorrente que houve falta de intimação para se manifestar sobre as informações fiscais, incorrendo o Fisco numa legítima violação aos arts. 39, III e 18, IV, “a”, do RPAF, eis que: a) o contribuinte não foi intimado para se manifestar sobre a informação fiscal apresentar e b) não houve “descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta”, em descompasso com o art. 39 III, do RPAF/BA.

Neste passo, informa que o indeferimento da perícia/diligência violam os arts. 123, §3º, 145, caput, e 150, II, do RPAF, bem como o Princípio da Ampla Defesa, uma vez que a complexidade da questão, que envolve o cálculo do custo de produção da Nafta Petroquímica na REDUC (RJ), perpassa pela análise do próprio processo produtivo e exige a realização de perícia, pois não há outro meio de prova capaz de demonstrar que:

1. a metodologia utilizada pela Recorrente para a apuração da base de cálculo nas transferências interestaduais (custo fiscal) é resultado das regras legais e contábeis aplicáveis à espécie;
2. ao contrário do que afirmam a Fiscalização, a produção da Nafta Petroquímica não é realizada exclusivamente na Unidade de Destilação Atmosférica (UDA);
3. o custo fiscal aplicado nas transferências, cuja análise deve ser feita à vista do processo de refino em cada das refinarias, equivale à soma dos gastos com matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, em especial porque o auto, as informações e a decisão referiram-se genericamente a apenas alguns itens utilizados, sem mencionar o uso deles na produção.
4. o valor encontrado no Auto de Infração, cujos critérios e pressupostos para formação a Recorrente apenas tomou conhecimento no Acórdão – dada a ausência de oportunidade para se manifestar sobre as informações fiscais – não corresponde à aplicação da metodologia que a Fiscalização afirma correta.

Aponta erros de apuração, eis que a Fiscalização errou também ao arbitrar a base de cálculo nas operações descritas em 29 notas fiscais extemporâneas. O acórdão recorrido afirmou “que não é

possível acatar o pedido de exclusão do valor correspondente”, pois “não houve comprovação nos autos do alegado pelo autuado, ficando prejudicada a análise do pleito”.

Explica que, apesar de as notas fiscais terem sido emitidas em 27/06/2011, no montante de total de R\$61.690.422,56, as operações nelas descritas são decorrentes de ajuste de lançamentos feitos em 2008, que não foram registrados a época pelo sistema, em complemento (notas fiscais complementares) a lançamentos do exercício de 2003. Deste modo, houve a inclusão indevida do valor de R\$2.143.618,80.

Ademais, aduz que há duas circunstâncias adicionais ao erro que impedem a revisão do custo fiscal declarado nas Notas Fiscais em tela: i) as operações foram em 2008 e ocorreu a decadência do direito de o Estado da Bahia lançar eventual diferença de ICMS, seja pela regra do art. 150, §4º, seja de acordo com o art. 173, I, ambos do CTN, e; ii) ainda que se admitisse o arbitramento, como as operações se referem a outro exercício, a Fiscalização deveria calcular o percentual de arbitramento que entende correto a partir das informações da DIPJ da competência em que as transferências foram efetivamente realizadas.

Nesta linha, suscita também a impossibilidade de o Estado da Bahia glosar crédito apurado segundo a legislação do Estado de origem, incorrendo em potencial conflito federativo, acarretando a nulidade da decisão a quo por violação ao art. 167 do RPAF, uma vez que a Recorrente apurou o custo fiscal da mercadoria produzida de acordo com os ditames da LC 87/96 e, ainda, segundo determina a Legislação do ICMS do Estado de Origem da mercadoria transferida, como determinam os arts. 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

No mérito, define que a 2ª JJF se equivocou na apreciação de matéria, tanto ao atribuir aos dispositivos legais aplicáveis à questão sentido diverso do correto, quanto ao desconsiderar as peculiaridades do processo produtivo de refino (desagregação), para enfim julgar Procedente o Auto de Infração.

Deste modo, passa a discorrer sobre o processo produtivo da NAFTA PETROQUÍMICA e o custo de produção da mercadoria produzida, realizado nos moldes da própria recorrente, ante a impossibilidade de ser segregar o custo de produção.

Assim, tece uma explanação extensa e detalhada sobre a produção e custo de produção da NAFTA PETROQUÍMICA, no intuito de comprovar a improcedência da autuação, seja em razão de não haver qualquer erro na metodologia de apuração dos custos utilizada pelo Contribuinte, seja porquanto a base de cálculo utilizada nas transferências interestaduais em questão atendeu à regra do art. 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

Ademais, discorre sobre a inconsistência dos valores apurados no auto, suscitando a aplicação retroativa da Legislação Tributária, apontando, inclusive que houve, por parte do Fisco, arbitramento sem preenchimento dos requisitos legais.

Entende que o lançamento também é nulo porque foi realizado à revelia dos pressupostos formais para aplicá-lo e, pior, em evidente violação ao princípio da irretroatividade da legislação tributária. A Recorrente demonstrou a ilegalidade do uso do arbitramento, inclusive quanto aos critérios adotados.

Sendo assim, no presente caso, defende a aplicação da regra do art. 144, caput, segundo a qual “o lançamento reporta-se à data do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”. Logo, a autuação deveria seguir o quanto disposto no art. 939 do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores. O art. 22-B da Lei Estadual nº 7.014, de 1996, foi acrescentado pela Lei nº 12.605, de 2012 e produziu efeitos a partir de 15/12/2012, quando a escrituração do crédito se verificou ao longo do exercício de 2011.

Portanto, não resta alternativa ao Recorrente, salvo reiterar a incorreção do lançamento, que foi realizado depois de a Fiscalização entender cabível arbitrar a base de cálculo nas transferências interestaduais porque “A AUTUADA FOI INTIMADA 87 (oitenta e sete) VEZES E NÃO ATENDEU AO

*CHAMAMENTO DO FISCO PARA A ENTREGA DAS PLANILHAS COM O CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA, CONTENDO OS DETALHES PREVISTOS NO ART. 13, §4º, II, DA LC 87/96”.*

Assevera que apresentou sua planilha de custos – apurados de acordo com a PORTARIA SSER N.º 35 DE 06 DE FEVEREIRO DE 2013, do Subsecretário da Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro – mas a Fiscalização desconsiderou-a porque pretendia que os valores fossem apurados por método diverso.

E mais.

Afirma que não deixou de apresentar livros fiscais e/ou quaisquer documentos cuja exibição era obrigatória à Fiscalização e, portanto, o arbitramento da base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais carece de fundamento legal.

Aponta que se fosse o caso de arbitramento – o que se admite apenas para fins do argumento – a Fiscalização deveria, nos termos dos já citados arts. 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da LINDB, utilizar, no cálculo da estimativa do imposto (*rectius: crédito fiscal*), a legislação do Estado do Rio de Janeiro, precípuamente a PORTARIA SSER N.º 35 DE 06 DE FEVEREIRO DE 2013, que, ao contrário da legislação baiana, inclui o gás e a energia elétrica na base de cálculo do custo da mercadoria produzida.

Nesta senda, a Fiscalização jamais poderia – como ocorreu – se valer do art. 22-B da Lei Estadual nº 7.014/1996, pois o dispositivo foi acrescentado pela Lei nº 12.605/2012 e produziu efeitos a partir de 15/12/2012, quando a escrituração e aproveitamento do crédito se verificaram ao longo do exercício de 2011.

Ademais, 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 refinaria, volume de produção, idade ou tempo de vida útil da refinaria e cesta de produtos.

Pontua que a utilização das informações da DIPJ cria uma base de rateio igual para todas as refinarias e distorce o custo do produto no estabelecimento de origem. No caso da REDUC, por exemplo, que é uma Refinaria antiga, com volume alto de produção e grande diversificação de mercadorias produzidas, a adoção do parâmetro utilizado acaba matematicamente glosando grande parte dos custos nela realizados, reduzindo-os para 50,36% daqueles efetivamente nela verificados. Desta maneira, o critério de arbitramento destoa do princípio da verdade material e, assim, viola o art. 148 do CTN.

Por tudo isso, assinala que não há dúvidas de que o lançamento fiscal da Infração nº 01 é insubsistente, pois: i) a metodologia de cálculo do custo da mercadoria produzida utilizada pelo Contribuinte não possui qualquer vício que se autorize rechaçá-la, inclusive porque é a única aplicável ao processo de refino (desagregação), e; ii) não foram respeitados os requisitos formais necessários ao arbitramento (RICMS/97, art. 939); iii) efetuou-se a estimativa de base de cálculo sem os pressupostos materiais que autorizam-na, e; iii) os critérios utilizados para a fixação do valor do ICMS não respeitam nem as regras de competência tributária, nem, subsidiariamente, a própria legislação do Estado da Bahia (RICMS/97, art. 938, IV, “a”).

Assevera, mais uma vez, a necessidade de realização de perícia e diligência, e conclui com os seguintes requerimentos:

1. Seja julgado nulo o Auto de Infração combatido uma vez que lavrado em dissonância dos preceitos estabelecidos no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF do Estado da Bahia;
2. Seja declarada nula a decisão recorrida, por violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, positivados na CF/88, art. 5º, LIV e LV, e no art. 127, §7º do RPAF, tanto em razão do indeferimento da prova, quando pela falta de oportunidade para se manifestar sobre as informações fiscais.

3. Sucessivamente, seja declarada a nulidade do Auto de Infração e da Decisão a quo, por violação aos arts. 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da LINDB, aos arts. 1º, caput, 18, caput, e 25, §1º, da CF/88, e ao art. 167 do RPAF, já que houve tanta negativa de vigência da legislação aplicável ao caso, como, indiretamente, declaração de inconstitucionalidade dela.
4. Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de pericial contábil e técnica, tanto para se verificar o processo produtivo, como para se analisar a metodologia de custeio, reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos no momento em que for deferida a respectiva perícia.
5. Finalmente, se superadas a nulidade e a decadência, requer seja julgada improcedente a autuação, uma vez que houve correta mensuração do custo fiscal da NAFTA PETROQUÍMICA, não tendo havido falta de recolhimento do Imposto sobre Circulação Mercadoria de Serviços, afastando-se também a multa aplicada.

Em 02/12/2016, o Recorrente manifestou-se nos autos a cerca de uma perícia judicial (fls. 401/407) nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, o qual o Contribuinte e o Estado da Bahia discutem o Auto de Infração nº 279469.0005/12-5, cujo objeto é idêntico ao do presente caso.

*"Baseado na metodologia aplicada na condução dos trabalhos periciais, no conhecimento adquirido do processo produtivo da Embargante, nos Exames Específicos Efetuados, das Respostas aos quesitos formulados (Embargante / Embargado), constato que:*

- a) os custos de produção da NAFTA PETROQUÍMICA, produzida pela Embargante em outra unidade da Federação e transferida para estabelecimento próprio no Estado da Bahia são apropriados pelo método de custeio por absorção que é razoável para o segmento;
- b) o método de custeio adotado utiliza bases uniformes e consistentes;
- c) os custos são registrados em sistema integrado de dados (o que nos permite projetar idênticas conclusões para os meses não testados do exercício de 2007);
- d) o coeficiente fiscal mensal adotado pela Embargante é adequado para excluir os efeitos da LC 87/96 do custo de produção;
- e) na composição do custo de produção da NAFTA PETROQUÍMICA, somente os itens, matéria prima (petróleo) e pessoal representam aproximadamente 95% (noventa e cinco por cento), portanto superior ao apurado pela técnica de arbitramento adotada pelo Embargado de 58,26%;
- f) os demais itens de custos (materiais, e serviços de terceiros) são registrados de forma consistente, porém imateriais para exames e testes adicionais;
- g) a DIPJ e especialmente a ficha 4A - Estoques; não são instrumentos adequados para suportar uma ação de arbitramento dos custos de produção da Embargante;
- h) os estoques movimentados são devidamente registrados nos livros fiscais; e
- i) o valor do ICMS mensal apurado é devidamente recolhido aos cofres públicos do Estado da Bahia.

*Do exposto, em resposta ao ‘cerne da questão’, concluo: A NAFTA PETROQUÍMICA produzida pela embargante em outra, unidade da Federação e transferida para estabelecimento próprio localizado no Estado da Bahia, atende aos comandos normativos do art. 13, §4º, II, da LC 89/96, respeitando as convenções contábeis da relevância e materialidade”.*

Assim, requer o acolhimento da prova técnica produzida nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001 (art. 180 RPAF c/c 472 do NCPC) para, ao final, dar-se provimento ao Recurso Voluntário e declarar improcedente a Infração nº 01.

Em resposta a perícia fiscal apresentada (fls. 477/513), os autuantes criticaram os trabalhos efetuados, eis que a diligência requerida deveria ser o de procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS nas hipóteses de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreendesse os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Informa que a autuada não atendeu às diversas intimações para entrega das planilhas de custo da mercadoria produzida, no caso da NAFTA PETROQUÍMICA, com a devida abertura dos seus

elementos de custo, de modo a permitir se encontrar os itens taxativamente descritos na multicitada LC do ICMS.

Ademais, reitera os termos da informação fiscal sobre as razões que ensejaram a autuação.

Quanto à perícia fiscal apresentada, afirma que o perito não poderia trazer à tona as rubricas eventualmente ditas como utilizadas no custeamento pelo método de “rateio por absorção”, já que as mesmas não foram apresentadas ao Fisco em nenhum momento.

Afirma que o perito não tem competência para dizer que uma Lei Estadual que indicou e prescreveu o procedimento de arbitramento é inadequada para tal finalidade.

Pontua que o perito não analiso a Declaração da autuada constante deste processo nem sobre o diagrama do processo produtivo também acostado aos autos; não fez nenhuma abordagem sobre o contido na “FICHA 04 A” da DIPJ onde consta os quatro itens da LC atinente ao custo da mercadoria produzida e que a recorrente, para fazer a consolidação dos diversos custos dos produtos da própria, teria que ter uma espécie desta FICHA 04 A (custos dos produtos de produção própria) para cada produto fabricado, inclusive para a NAFTA PETROQUÍMICA produzida na REDUC.

Salienta que o Parecer sobre o laudo técnico da embargada (fls. 515/524), valida todo o procedimento adotado pelos autuantes. Anexa o Parecer e, por fim, conclui pela procedência da autuação.

Em Sessão de Julgamento realizada em 07/12/2016, após a juntada do Laudo Pericial produzido no bojo do processo judicial ora citado, esta 1<sup>a</sup> CJF converteu o feito em diligência para que:

1. Fosse concedida vistas ao auditor fiscal para que este se manifestasse em 20 dias, sobre a prova técnica juntada pela recorrente e os demais documentos trazidos aos autos (fls. 401/536);
2. Após a intervenção da fiscalização, fossem remetidos os autos à PGE/PROFIS para emissão de Parecer Opinativo conclusivo sobre as alegações recursais e da fiscalização sobre a prova pericial.

Em resposta ao quanto solicitado, os autuantes reiteram, novamente, que a recorrente não apresenta o custo de produção com a alocação dos valores mensais para cada uma das contas de custo que indica: CONS MATÉRIA PRIMA, CONS INTERMEDIÁRIOS, CONS GÁS NATURAL, ATIV. SERV. REFINO, ATIV REC. REFINO, ATIV. PES. REFINO. ATIV. MAT. REFINO, ATIV. ENC/IMP. REFINO, ATIV. DEP. REFINO.

Afirma que, caso a abertura dos custos/contas tivesse sido efetivada pela recorrente, a auditoria seria realizada sem a necessidade de utilização do procedimento de arbitramento.

Tece, novamente, as razões que ensejaram a autuação, concluindo pela procedência da autuação.

O contribuinte, em manifestação à diligência fiscal, destaca que na diligência fiscal não existe o enfrentamento da principal questão levantada com a juntada do laudo pericial em debate: o método de arbitramento com base na DIPJ, empregado pelos auditores fiscais, se revela inadequado para apuração do custo fiscal auditado.

Aponta que a prova pericial adunada aos autos esclareceu a controvérsia a tal ponto que também demonstrou o erro na fiscalização ao se valor da DIPJ para se estimar a base de cálculo da NAFTA petroquímica. Diz o perito que “*a composição a partir da DIPJ apresenta os gastos conforme suas concepções originais de todas atividades realizadas pelo contribuinte e, portanto, não pode servir de parâmetro para o processo de refino*”.

Critica que sob este ponto a diligência foi completamente silente, não tendo trazido ao debate nenhum fundamento que constitua a conclusão pericial no sentido de que o método de arbitramento é inválido.

Informa que a prova pericial demonstra, entre outras questões: a idoneidade da base de cálculo que a Petrobrás utilizou nas transferências interestaduais da NAFTA PETROQUÍMICA; e a inconsistência da apuração dela a partir dos dados informados da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – DIPJ do exercício fiscalizado.

Afirma que, sobre o que a Fiscalização chama de “abertura do custo de produção”, é importante salientar que não se solicitou qualquer dos livros Contábeis ou fiscais cuja existência era obrigatória, mas sim informações com base em critérios predeterminados.

Assevera que o Contribuinte estava obrigado a exibir à autoridade fiscal somente os livros obrigatórios, constantes nas leis e regulamentos e respectivos documentos, não tendo a fiscalização o direito de exigir fichas, planilhas de controles internos e outros registros não exigidos pela legislação.

Assim, aduz que os documentos fiscais obrigatórios à época dos fatos geradores estavam descritos no art. 314 do RICMS/97, não deixando de apresentar qualquer um deles.

Reitera que apresentou a planilha de custos apurados de acordo com a PORTARIA SSER N 35 DE 06 DE FEVEREIRO DE 2013, do Subsecretário da Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro, mas a Fiscalização desconsiderou-a porque pretendia que os valores fossem apurados por método diverso.

Por fim, reitera os termos da impugnação apresentada, bem como os pedidos apresentados no Recurso Voluntário.

Em Parecer Opinativo exarado, o i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, informa que o opinativo reproduzido às fls. 500/513 enfrenta todas as inconformidades ilustradas no presente lançamento, em especial a utilização de créditos fiscais pela autuada referente a processo industrial posterior à produção NAFTA PETROQUÍMICA.

Outrossim, alega que rebateu a possibilidade da utilização da metodologia do custo de absorção concernente a etapas posteriores ao produto cuja base de cálculo resta em análise, em face da sua inadequação quanto exposto na LC 87/96.

Assim, opina pelo conhecimento e improvimento do Recurso Voluntário.

Em manifestação (fls. 591/594), o contribuinte entende que houve limitação ao direito de defesa, uma vez que não há fundamento que sustente o opinativo da PGE/PROFIS, seja em razão de não haver qualquer erro na metodologia de apuração dos custos utilizada pelo Contribuinte, seja porquanto a base de cálculo utilizada nas transferências interestaduais em questão atendeu à regra do art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Os autuantes também se manifestam reiterando os termos apresentados nas manifestações anteriores, opinando pela Procedência da autuação.

Em Sessão de Julgamento datada de 10.04.2018 o processo foi novamente convertido em diligência para opinativo junto à PGE. Todavia, tendo em vista o Ofício da COPEC solicitando alguns processos da recorrente para retificação de cálculos, o mesmo foi enviado ao precitado setor administrativo.

Em manifestação, a recorrente, de ofício, om base no art. 145, III do CTN suscita a revisão administrativa de lançamentos referentes a custo fiscal nas entradas de produtos tributados decorrentes de transferências interestaduais entre estabelecimentos do contribuinte.

Para tal, apresenta anexos com os cálculos revisionais e requer sejam promovidas as adequadas e pertinentes revisões, ajustes e reconhecimento de ofício da decadência (Tabela 2 acima), a fim de que sejam recompostos e recalculados os valores dos lançamentos oriundos dos 29 autos de infração constantes na Tabela 1 apresentada no Anexo I.

Em resposta, o autuante informa que este é um dos 28 processos que foram lavrados contra a PETROBRÁS, todos objeto de semelhante pedido da revisão apontada, sendo que 9 sofreram alteração no seu valor original e outros dezenove tiveram os valores mantidos.

Salienta que a empresa recorrente agora traz a tona o fato de que a média da glosa por Kg, considerando as auditorias realizadas pelo Fisco em dois autos de infração no exercício de 2009 seria o procedimento mais adequado para se encontrar um valor bem aproximado da verdade material, pois em todos os caminhos realizados, desde a concepção do custo da mercadoria produzida pelo método de arbitramento, de modo a identificar os elementos previstos na LC 87/96.

Em análise, informa o autuante que encontrou um estorno médio por quilograma de nafta produzida, também uma espécie de arbitramento, em dois autos de infração do exercício de 2009, onde se chegou ao císto médio por Kg de 0,032.

Assim, o autuante entende que o mais adequado seria projetar como meio mais próximo da verdade material o índice do ESTORNO MEDIO DE NAFTA POR QUILOGRAMA, nos períodos em que a empresa fez a abertura do custo de produção e toda a caída produtiva e não apenas da Unidade de Destilação Atmosférica (UDA), permitindo a identificação da base de cálculo preconizada pelo art. 13, §4º, II da LC 87/96, contendo, ainda, uma espécie de arbitramento mais consentâneo com a realidade de custo de produção do mercado de refino, de modo a se proceder ao estorno do ICMS contido em uma base de cálculo superior à prevista na LC.

Salienta ainda que, se novos elementos foram trazidos aos autos e estes se aproximam mais da verdade material, correta a utilização dos mesmos para se encontrar uma base de cálculo próxima da realidade real.

Assim, submete a este CONSEF novos cálculos, demonstrativos e planilhas onde o débito apurado, que representa um estorno médio de 49,06% no valor de R\$27.190.934,98, para o estorno médio de 30,80%, ao custo médio por Kg de 0,032 (custo esse encontrado nas auditorias em que a empresa fez a abertura do custo de produção e com base no estorno médio por Kg em dois autos de infração do exercício de 2009), resultando na redução do valor devido para R\$16.851.691,13.

## VOTO

Inicialmente, passo a análise das preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente, as quais foram devidamente rechaçadas em primeira instância.

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

Ademais, quanto à suposta violação aos artigos 123, §3º, 145, caput, e 150, II, do RPAF, saliento que o processo foi convertido em diligência (por esta Câmara de Julgamento Fiscal à PGE/PROFIS e também para a COPEC) no intuito de sanar as questões controversas, não havendo que se falar em impedimento do contraditório e cerceamento de defesa.

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

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

Rejeitadas as nulidades aventadas.

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

Com base neste cenário, a junta de julgamento fiscal decidiu pela Procedência da autuação, nos moldes da informação fiscal.

Todavia, durante a instrução processual em sede de segunda instância, a empresa recorrente apresentou pedido de revisão dos cálculos autuados, eis que, conforme estudo técnico inicial realizado pela autoridade fiscal competente (anexo IV), apresentou-se o que segue:

- i. No caso do produto nafta (origem REDUC/RJ), com suporte no cálculo para identificar a média (valor da “glosa” por kg) referente aos autos de infração – nos quais foram glosadas as rubricas CONS. INTERM, ATIV. MAT E ATIV DEPR, pela metodologia contábil do custeio por absorção (apresentado pelo contribuinte) – a fiscalização aplicou a referida média (0,032) para todos os autos de infração lavrados com base no arbitramento (nafta – REDUC/RJ), exceto para os casos que importariam em aumento do lançamento, mantendo-se assim o valor original, visto que não seria possível aumentar o valor original constituído;
- ii. Para a nafta (REMAN/AM) foi aplicada a média identificada pela fiscalização (0,017) para todos os PAFs do período de 2009 a 2014, com base no trabalho no qual houve a informação, pelo contribuinte, dos custos no período da fiscalização;
- iii. Para os demais produtos, também objeto de arbitramento, foi adotado o procedimento de identificar a média conforme disposto no arquivo (anexo V).

Salienta a recorrente que a partir do estudo técnico e da revisão de ofício dos valores a serem implementados pela autoridade fiscal, há de se observar e aplicar a redução do percentual de estorno de crédito (anexo V) no qual o crédito fiscal “glosado” foi oferecido na respectiva competência – na apuração do imposto devido, evitando assim a cobrança em duplicidade para a parcela do crédito fiscal que fora estornada.

Isto posto, informa a recorrente que a autoridade fiscal manifestou entendimento no sentido de ser possível a revisão de ofício dos autos de infração, visto que estão devidamente amparados pelos princípios da verdade material, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Em resposta apresentada, tendo em vista a possibilidade de revisão, bem como as provas apresentadas pelo contribuinte, o autuante afirma que, diante da complexidade da matéria, bem como os elementos trazidos pela empresa, é mais adequado projetar como meio mais próximo da

verdade material o índice do ESTORNO MÉDIO DE NAFTA POR QUILOGRAMA, nos períodos em que a empresa fez a abertura do custo de produção e toda a caída produtiva e não apenas da Unidade de Destilação Atmosférica (UDA), permitindo a identificação da base de cálculo preconizada pelo art. 13, §4º, II da LC 87/96, contendo, ainda, uma espécie de arbitramento mais consentâneo com a realidade de custo de produção do mercado de refino, de modo a se proceder ao estorno do ICMS contido em uma base de cálculo superior à prevista na LC.

Deste modo, apresentou planilha com os trabalhos revisionais, acatando a revisão suscitada pela empresa, concluindo pela redução do Auto de Infração de R\$27.190.934,98, representado por um estorno médio de 49,60% para um estorno médio de 30,80% ao custo médio por kg de 0,032 (custo esse encontrado nas auditorias em que a empresa fez a abertura do custo de produção e com base no estorno médio por kg em dois autos de infração do exercício de 2009), reduzindo o valor devido para R\$16.851.691,13.

Compulsando os trabalhos realizados, verifico ser pertinente o acatamento do resultado encontrado pela autuação que, conjuntamente com o recorrente, chegaram a uma pacificação no método de apuração da fiscalização e na revisão dos valores iniciais deste processo administrativo fiscal.

Assim, faz jus a recorrente a redução dos valores, nos moldes acima narrado.

Deste modo, pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, acatando a redução realizada pelo autuante do valor original para R\$16.851.691,13.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0025/15-0, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$16.851.691,13.**, acrescido de multa de 100%, prevista no art. 42, IV, "i" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de dezembro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA - RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS