

A. I. Nº - 206891.0002/14-2
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 05.08.2014

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0147-04/14

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO (NAFTA PETROQUÍMICA). A base de cálculo é o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 e art. 17, § 7º, II, da Lei nº 7.014/96. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Não acatadas as preliminares de nulidade da autuação. Rejeitado pedido de realização de diligência ou perícia fiscal-contábil. Processadas as correções dos erros materiais na fase de informação fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 06/01/2014, para exigir ICMS no valor de R\$9.827.924,39, mais acréscimos legais, em decorrência do cometimento da seguinte infração: “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior ao estabelecido em lei complementar, convênio ou protocolo*”. “*Estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, tudo em conformidade com o exaustivo detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração*”.

Auditoria apenas para o exercício de 2009 e somente para as operações oriundas da REGAP – Estorno do imposto estadual creditado a maior que o devido, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produto industrializado (NAFTA PETROQUIMICA), que foi tão somente produzida (fabricada) pela refinaria de Gabriel Passos em MG (REGAP), superior ao estatuído no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96.

A base de cálculo de transferência englobou parcelas ou rubricas não compreendidas dentro dos elementos autorizados pela lei complementar, ou seja: matéria-prima, material secundário, mão de obra direta e acondicionamento. A ação fiscal alcançou apenas o exercício de 2009 com os seguintes valores: Fevereiro: R\$1.962.885,86; Março: R\$ 1.812.887,31; Abril: R\$ 3.256.521,96; Maio: R\$398.051,08; Junho: R\$729.130,92; Setembro: R\$1.668.447,26.

Consta no corpo do Auto de Infração que os resultados da Auditoria Fiscal têm amparo em decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Foram transcritos, pelos autuantes, enxertos da decisão proferida no Recurso Especial nº 1.109.298 – RS, relator: Ministro Castro Meira. Foi destacado o seguinte trecho:

“*O referido Acórdão do STJ é claríssimo ao determinar que a base de cálculo as operações de transferência interestadual é específica e deve ser formada apenas pelo somatório de MATÉRIA PRIMA, MÃO DE OBRA, MATERIAL SECUNDÁRIO E ACONDICIONAMENTO*”, na forma do excerto abaixo:

- p. 14: *Nota-se, pois, que a interpretação da norma deve ser restritiva, sob pena de alargarem-se as exceções, já que a norma estabeleceu bases de cálculo a serem adotadas em situações excepcionais, estratificando o quantum.*

Em segundo lugar, os incisos do § 4º remetem-se à atividade desenvolvida pelo sujeito passivo: no inciso I, mercantil, no II, a industrial e, no III, a relativa a produtos primários. No caso, a atividade realizada pelo sujeito passivo é a industrial, aplicando-se o inciso II.

Deve observar-se, em terceiro, que um dos objetivos da norma é evitar o conflito entre os entes da federação em decorrência da arrecadação do imposto. Como a transferência é interestadual, o enrijecimento da base de cálculo nessas operações acaba por fixar o montante de imposto a ser recolhido para cada sujeito ativo, evitando que se estabeleça litígio.

- p. 15: [...] não haveria qualquer dúvida de que a base de cálculo do ICMS na transferência da mercadoria entre [...] seria aquela prevista no inciso II: "o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento", já que estaria diretamente atrelada ao caráter industrial da atividade desenvolvida pela recorrente.

Também transcritas partes da decisão do STJ, exarada na apreciação do Recurso Especial nº 707635-RS, conforme abaixo:

2) RECURSO ESPECIAL Nº 707.635 - RS (2004/0171307-1) - de 13.06.2005, TRANSITADA EM JULGADO EM NOVEMBRO DE 2005 (acesso em https://ww2.stj.gov.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200401713071&dt_publicacao=13/06/2005):
EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. ARROZ BENEFICIADO. PRODUTO INDUSTRIALIZADO. TRANSFERÊNCIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE. BASE DE CÁLCULO.

1. A definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da CF.
2. A fixação da base de cálculo de produto industrializado para fim de ICMS, quando sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, § 4º, II, não pode ser modificado por regra estadual.
3. ...
4. A base de cálculo do ICMS, quando o arroz industrializado é enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte em outro Estado é o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. [...]

Em seguida os autuantes fizeram alusão à decisão originária do Supremo Tribunal Federal (STF), no RE 79.452/RS, relator Min. Antonio Neder, conforme abaixo:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF. RE 79452 / RS - RIO GRANDE DO SUL; RECURSO EXTRAORDINÁRIO - Relator(a): Min. ANTONIO NEDER; Julgamento: 10/05/1977; Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA; Publicação RTJ. VOL-00083-01 PP-00136. Consta desse Acórdão do STF:

"Se a vontade da lei fosse a preconizada pela Recorrida (...), o referido texto teria necessariamente redação diversa, pois então o encerramento da segunda parte (...) dar-se-ia com um ponto final na palavra produto; isto é, a citada regra não conteria a restrição constante da cláusula final, verbis: resultante de sua industrialização.

Por sua natureza, sobredita norma deve ser interpretada literalmente.

A interpretação teleológica demonstra que sua matéria é de política tributária."

Fizeram menção, também ao Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, disponível em: http://tj.rs.gov.br/site_php/consulta/download/exibe_documento.php?ano=2007&codigo=680835, acesso em 07/04/08.

Também no corpo do Auto de Infração os autuantes descrevem que a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Nesse sentido, afirmaram que o art. 56, V, "b", do RICMS/BA, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está amparado na Lei Complementar nº 87/96, sendo, portanto, legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos

pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Neste diapasão concluem que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima, i.e. matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). Isso posto, os gastos, por exemplo, com “manutenção”, “depreciação”, “energia elétrica”, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subseqüente estorno do respectivo crédito fiscal.

Ressaltaram mais à frente que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico, quanto em meio eletrônico, onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO da NAFTA PETROQUÍMICA, fabricada pela REGAP (Refinaria de Gabriel Passos de Minas Gerais, quais sejam: CONS. MATÉRIA PRIMA, CONS. INTERMEDIÁRIOS, CONS.GÁS NATURAL, CONS.DERIVADOS ATIV.SERV.-REFINO; ATIV.REC.-REFINO; ATIV.PES.-REFINO - ATIV-MAT-REFINO. ATIV.ENC./IMP-REFINO e ATIV.DEP-REFINO.

Dos itens acima, fizeram parte da BASE DE CÁLCULO prescrita na aludida Lei Complementar as rubricas, “CONS MATÉRIA-PRIMA” (MATÉRIA PRIMA e MATERIAL SECUNDÁRIO), “Ativ. Serv. - Refino” (MÃO-DE-OBRA DIRETA), “Ativ. Pes – Refino” (MÃO-DE- OBRA INDIRETA) e “Ativ. Enc/Imp-Refino” (ENCARGOS E IMPOSTOS VINCULADOS A MÃO-DE-OBRA).

Assim sendo, em consonância com a mencionada LC nº 87/96 e com os julgados relacionados no Auto de Infração, mormente as decisões do STJ, foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o somatório tão somente dos itens de MATÉRIA PRIMA, ACONDICIONAMENTO, MATERIAL SECUNDÁRIO E MÃO DE OBRA.

Foram expurgadas as seguintes rubricas: “CONS INTERMEDIÁRIOS e CONS GÁS NATURAL” (Energia Elétrica, combustíveis, Gás e demais “trocadores de calor” utilizados no processo produtivo), “Ativ. Mat. – Refino” (material manutenção e outros materiais indiretos); e “Ativ. Dep – Refino” (depreciação), pois não são considerados como parte integrante dos itens listados pelo art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96.

Na parte que fundamenta o Auto de Infração os autuantes mencionaram também decisões do CONSEF e da SECRETARIA RECEITA FEDERAL (SRF), atinentes à matéria objeto do lançamento de ofício.

O autuado ingressa com defesa administrativa em 27/09/2013, consoante o documento de fls. 353 a 393, por meio de seus advogados, devidamente habilitados nos autos, consoante procuraçāo e subestabelecimento, de fls. 395 a 398.

Inicialmente, foi ressaltada a tempestividade da impugnação, citando-se o art. 123, do RPAF/99.

Em seguida, a Impugnante esclarece ser uma sociedade de economia mista, sob controle da União com prazo de duração indeterminado, que se rege pelas normas da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976) e que tem como objeto a pesquisa, a lavra, a refinação, o processamento, o comércio e o transporte de petróleo proveniente de poço, de xisto ou de outras rochas, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, além das atividades vinculadas à energia, podendo promover a pesquisa, o desenvolvimento, a produção, o transporte, a distribuição e a comercialização de todas as formas de energia, bem como quaisquer outras atividades correlatas ou afins.

Transcreve a fundamentação deste Auto de Infração, que se encontra no corpo da peça vestibular, e em seguida argüiu a nulidade do ato de lançamento, fundamentado no art. 39, III, “c”, do RPAF/99, que prescreve que o Auto de Infração deve conter a indicação clara e precisa dos fatos praticados pelo contribuinte e que ensejaram a respectiva cobrança, no intuito de garantir o exercício dos direitos à ampla defesa e ao contraditório.

Trouxe à apreciação a doutrina do tributarista José Eduardo Soares de Melo, que ao comentar o art. 10, III, do Decreto Federal nº 70.235/72, cujo significado é idêntico ao do art. 39, III, “c”, afirmou

que "o lançamento contido no Auto de Infração estará desprovido de eficácia se não especificar os mencionados elementos, especialmente pelo fato de dificultar o oferecimento da ampla defesa."

No caso concreto, aduz que fiscalização a partir das planilhas de custos da Refinaria Gabriel Passos (REGAP), expurgou proporcionalmente do cálculo do custo fiscal os gastos alocados diretamente ou por meio de rateio em determinadas contas contábeis ["4101000002 Material Intermediário - Cons. Intermediários e Cons. Gás natural e "6420300047 - Ativ. Mat. - Refino" e Ativ. Dep. Refino (depreciação)], depois de genericamente reputá-los incompatíveis com a base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96. Aduz que não houve qualquer referência à metodologia de composição daquelas contas e tampouco a discriminação dos itens cujos custos integram-nas e, precipuamente, ou em que medida há relação entre os gastos ali alocados e o processo de produção da nafta petroquímica.

Assevera que as informações em pauta são imprescindíveis para o exercício da ampla defesa porque, no debate sobre composição da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, o custo da mercadoria produzida apenas pode ser fixado à vista de um determinado processo produtivo. Consequentemente, sustenta que a referência genérica à composição contábil da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de nafta petroquímica, para expurgar algumas contas, com a mera citação exemplificativa dos itens que as compõem, não atende ao que determina o art. 39, III, do RPAF/99. Neste sentido, transcreve lições de outro doutrinador, LEANDRO PAULSEN.

Assevera que em nenhum momento a Fiscalização mencionou quais "entradas" não deveriam compor o custo da mercadoria produzida – a menção exemplificativa e genérica é insuficiente – para, então, permitir à Impugnante demonstrar em que medida cada uma delas entra no processo produtivo e se caracteriza como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra ou acondicionamento.

Entende que a insuficiência da "descrição dos fatos" consignada no Auto de Infração impede o exercício do contraditório, pelo que reitera o pedido pela nulidade do lançamento fiscal, por cerceamento da ampla defesa, como determina o art. 18, II, do RPAF/99.

No mérito declara que a PETROBRÁS, por intermédio da Refinaria Landulpho Alves de Mataripe – RLAM recebe nafta petroquímica de estabelecimentos de sua propriedade localizados em outros Estados da Federação, inclusive produzida na REGAP – Refinaria Gabriel Passos (MG).

Em razão de se tratar de transferência interestadual de bem entre estabelecimentos empresariais do mesmo contribuinte não há preço de venda da mercadoria e, por isso, faz-se necessário identificar o custo fiscal para fins de formação da base imponível do ICMS bem como a quantificação dos débitos/créditos da operação.

Pontua que na "descrição dos fatos" do auto de infração não se especificou quais itens porventura não deveriam ser (mas foram) caracterizados como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, o que gera a impossibilidade de impugnar objetivamente o lançamento.

Destaca que a LC nº 87/96 prescreve que a base de cálculo do ICMS na transferência de mercadorias industrializadas entre estabelecimentos diversos do mesmo contribuinte corresponde: (i) ao custo da mercadoria produzida, nos termos ali especificados, quando originadas de estabelecimento responsável por produzi-la, ou; (ii) ao valor da entrada mais recente, quando remetida por estabelecimento não-industrial. Neste sentido, as disposições do art. 13, § 4º, I e II, cujo teor transcreve.

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

Nestas circunstâncias, o primeiro parâmetro para determinar alcance do art. 13, § 4º, II, da Lei Kandir e definir conceitos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e

acondicionamento é a necessidade de extraí-los, precipuamente, à vista do direito privado (art. 110 do CTN).

Afirma que a contrário senso, a fiscalização parte do pressuposto de que a composição da base de cálculo do ICMS nas operações em foco é limitada aos custos com bens que “integram o produto final”, que são “consumidos direta e imediatamente” na produção ou cuja “renovação é exigida em intervalos regulares”, como se verifica em alguns precedentes citados no Auto de Infração. Não obstante, já se observou no CONSEF/BA, que “o grande equívoco que se repete amiúde na determinação dos materiais que dão direito ao crédito que está no fato de as pessoas interpretarem a nova legislação com base na legislação passada”. Cita o Conv. ICM nº 66/1988 e afirma que os conceitos firmados à luz da legislação revogada há muito se encontram superados, em razão da incompatibilidade deles com o princípio da não cumulatividade, como também porque derogado pela superveniência da LC nº 87/96, que tratou diversamente da matéria.

Salienta que a CF/88 ratificou o *status* constitucional conferido ao princípio da não-cumulatividade, mas lhe expandiu o alcance ao preceituar em seu art. 155, § 2º, II, que o ICMS “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. Transcreve lições doutrinárias dos Profs. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO E LUIZ FRANCISCO LIPPO, relacionados ao princípio em questão.

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

Frisa que há uma relação íntima entre a não cumulatividade do ICMS, que possui fundamento constitucional, e a aplicação do art. 13, § 4º II, da Lei Complementar 87/96, sendo assim, incorreto interpretar esta última norma com o mesmo sentido outrora consolidado a partir do art. 31, III do Convênio ICMS 66/1988, não só porque desautoriza o princípio constitucional da não-cumulatividade, mas ainda por força da diversidade de tratamento conferido à matéria pela Lei Kandir.

Pondera que na legislação revogada, afirmava-se que “não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes: [...] III - a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição;” (art. 31, III). Em sentido diverso, a LC nº 87/96 excluiu essa restrição e tornou suficiente para o aproveitamento dos créditos a existência de vínculo entre a aquisição de bens e serviços e a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. A novel legislação declara expressamente que “é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada da mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento” (art. 20, *caput*), desde que não “se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento”.

Nota que essa perspectiva desdobra-se na divisão dos bens e serviços cujas aquisições conferem direito a crédito de ICMS em três grupos, segmentados de acordo com a relação entre as “entradas” e a destinação à qual se vinculam no exercício da atividade que, por sua vez, lhes atribui, em cada caso, natureza e tratamento contábeis específicos. Neste sentido, o art. 20, *caput*, da LC nº 87/96, estabelece que o direito ao crédito surge da aquisição de bens: i) que integram o ativo permanente, ii) de uso e consumo do estabelecimento (despesas), e; iii) utilizados na produção (custos).

Logo ressalta que os conceitos de ativo, despesa e custos são fornecidos pelas ciências contábeis e a legislação implicitamente utilizou-os para distinguir cada uma das hipóteses em que é garantido o direito ao crédito de ICMS: há um novo modelo que deve ser considerado na interpretação do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, tanto para se definir o “custo da mercadoria

produzida” como ao se conceituar matéria-prima, mão-de-obra, acondicionamento e, especialmente, material secundário.

Consigna que o art. 13, § 4º refere-se a custos, cuja definição se encontra no direito privado (art. 110 do CTN), e que segundo as ciências contábeis são gastos que a entidade realiza com o objetivo de por o seu produto pronto para ser comercializado, fabricando-o ou apenas revendendo-o, ou o de cumprir com o seu serviço contratado.

A defesa define, tecnicamente, a partir da Norma de Procedimento Contábil (NPC), nº 2, do IBRACON (Instituto Brasileiro de Contabilidade), custo como sendo a:

“... soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma”.

(...)

“O conceito de custo, conforme aplicado a estoques produzidos na entidade é entendido como sendo o somatório dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e outros gastos fabris (mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc), excluídos aqueles atribuíveis à ocorrência de fatores não previsíveis, tais como efeitos de ociosidade e de perdas anormais. Gastos gerais e administrativos, quando não claramente relacionados com a produção, não são incorporados ao custo dos estoques”.

Admite que a LC nº 87/96 limita o conceito de custos para fins de se fixar a base de cálculo do ICMS nas transferências em tela, mas a restrição não implica excluir aprioristicamente dela qualquer bem ou serviço sem verificar que papel possui no processo produtivo. Sustenta que “*a inclusão de determinado bem em uma das categorias previstas no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 somente é factível à vista de um determinado processo produtivo. Deste modo, é o uso (ou não) do bem na industrialização que define o seu tratamento contábil e, assim, a possibilidade de se considerá-lo para integrar a base de cálculo do imposto nas transferências em controvérsia*”, conforme já observou a doutrina.

Após discorrer de forma longa sobre os bens materiais que interessam diretamente na determinação do que dá ou não direito ao crédito do ICMS, com base na Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), aduz os motivos pelos quais o STJ recentemente decidiu que a LC 87/96 “ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de que eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial.

Consequentemente, qualquer bem ou serviço adquirido pelo contribuinte e necessário ao processo de industrialização, isto é, que caracterize um insumo e represente um custo, há de se enquadrar em uma das categorias previstas no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Portanto, a fiscalização, ao excluir da base de cálculo da nafta petroquímica os bens das contas contábeis “CONS INTERMEDIARIOS”, “CONS GÁS NATURAL” e “ATIV. MAT. - REFINO” sem detalhar as mercadorias que integraram este produto e tampouco de que forma a impugnante as utiliza no seu processo industrial, constituiu o crédito tributário sem o menor amparo na legislação pátria.

Enfatiza a impugnante que o dissenso na aplicação dos conceitos acima expostos envolve especialmente a definição de material secundário que, apesar das inúmeras divergências, deve alcançar tudo aquilo que seja essencial ao processo produtivo e não se enquadre nas demais categorias previstas no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96. Nesta linha de raciocínio, mencionou a decisão do Tribunal de Justiça da Bahia, abaixo transcrita:

“Entende-se por produto intermediário todo e qualquer tipo de material utilizado para a produção de um determinado produto, mas que não, necessariamente, integre a ele, podendo ser, desse modo, materiais auxiliares de produção, usados na fábrica para dar suporte à produção do produto final ou produto acabado, sofrendo desgaste ou perda de propriedade no curso do processo produtivo. Enquanto que material de uso e consumo são os materiais consumidos em atividades não produtivas”. (Voto condutor do Acórdão nos Embargos de Declaração nº 0122742-05.2006.8.05.0001; Relator(a): Sara Silva de Brito; Primeira Câmara Cível; Data do julgamento: 16/07/2012; Unânime).

Nestas circunstâncias, a impugnante sustenta que é descabido aplicar-se às “operações” realizadas pela PETROBRÁS as premissas que motivaram o lançamento fiscal no Auto de Infração, inclusive aquelas que estabelecidas no REsp nº 1.331.033-SC, no seguinte trecho:

[...] a energia elétrica consumida na produção industrial não integra o conceito de “matéria-prima”, “produto intermediário” ou “material de embalagem” [...] (REsp 1.331.033-SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 2/4/2013).

Conclui a defesa que a única conclusão compatível com o ordenamento jurídico é de que a finalidade do art. 13, § 4º, II não é restringir ou reduzir o direito ao crédito fiscal nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, quando originadas de estabelecimento industrial, mas sim impedir eventual guerra fiscal entre Estados e/ou manipulações na formação da base de cálculo do ICMS. Apontou que essa diretriz foi, inclusive, tacitamente acolhida no Recurso Especial nº 1109298/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011, cuja decisão/voto foi parcial e seletivamente transcrita no Auto de Infração.

A seguir a impugnante tece considerações em torno da formação do custo da mercadoria produzida. Relata que o petróleo, em seu estado natural, não pode ser aproveitado de forma prática para outros fins que não o de 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 a Nafta Petroquímica.

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

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

Ressalta a defendente que a Petrobrás utiliza o custeio por absorção, contemplando todos os gastos do processo produtivo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio: trata-se de processo integrado de custeio devidamente compatível com a legislação societária e fiscal, inclusive por força do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.589/1977, que trata do imposto renda. Transcreve na peça de defesa o citado comando normativo.

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

41 – Matéria Prima; 42 – Materiais; 43 – Pessoal; 44 – Serviços de terceiros. Essas contas incluem, apenas, custos condizentes com aqueles previstos com o art. 13, §4º, II da LC nº 87/96; as classes utilizadas para apropriação dos custos de produção das Refinarias (processo de refino) e as respectivas utilização são explicadas da seguinte forma: 4101000001 - CONS MATÉRIA - PRIMA (consumo de matéria prima - Petróleo); 4101000002 - CONS INTERMEDIÁRIOS (consumo de intermediários – outros produtos que não são petróleo, mas compõem a produção - integrada); 4101000002 - CONS DERIVADOS; 6420300047 -

Ativ. Mat. - Refino (todos os materiais indiretos); 6430300047 - Ativ. Pes. - Refino (mão de obra); 6440300047 - Ativ. Serv. - Refino (todos os serviços utilizados); 6450300047 - Ativ. Enc/Imp. - Refino (impostos); 6480300047 - Ativ. Dep. - Refino (Depreciação); 6490300047 - Ativ. Rec.- Refino (recuperação de custos).

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

Logo, analisa a defendente, ao excluir os gastos com o consumo de intermediários, isto é, de todos os outros produtos que não são petróleo, mas que compõem a produção, e todos os materiais indiretos, a fiscalização afirmou que nenhum bem além do petróleo é utilizado na industrialização da nafta petroquímica, de forma que o custo dela seria formado somente por esta matéria-prima e pelos respectivos serviços.

Contudo, diversos produtos secundários são indispensáveis à produção da nafta petroquímica, como, entre outros, aqueles utilizados no processo destilação e exemplificados a seguir (**Relatórios Técnicos, em anexo, fls. 361 a 388**):

PRODUTO	PROCESSO	SEÇÃO	FUNÇÃO	INCORP. AO PRODUTO
Amina neutralizante	Destilação	Torres de Fracionamento	<i>Evitar o processo corrosivo nos equipamentos. Sua injeção é realizada no topo das torres. Complementa a ação da amina filmica que recobre as partes internas do equipamento</i>	É incorporado totalmente ao produto
Amônia (NH3)	Destilação	Torres de Fracionamento	<i>Evitar o processo corrosivo nos equipamentos por meio do controle de PH, evitando descontinuidade operacional.</i>	É incorporado totalmente ao produto
Dehazer	Destilação	Tratamento	<i>Finalidade de impedir a formação de turbidez no óleo diesel e corrosão na armazenagem por meio da remoção de água</i>	É incorporado totalmente ao produto
Desemulsificant e	Destilação	Desalgadora	<i>Finalidade de facilitar a separação da água salgada do petróleo, além de não permitir que a água separada apresente elevado teor de óleo residual (reponsável pela formação de emulsão inversa do tipo óleo em água)</i>	É incorporado parcialmente ao produto
Inibidor de corrosão filmico	Destilação	Torres de Fracionamento	<i>Finalidade de evitar a ocorrência do processo corrosivo nos equipamentos e assim garantir a continuidade operacional. Complementa a ação da amina neutralizante.</i>	É incorporado parcialmente ao produto
Inibidor de corrosão para água de refrigeração	Destilação	Torres de Fracionamento	<i>É utilizado na água de resfriamento com a finalidade de inibir a corrosão. Entra na torre de refrigeração e vai para torre de fracionamento (ou torre de destilação). O objetivo das torres de refrigeração é dissipar o calor para atmosfera</i>	
Soda caustica ou Hidróxido de Sódio (NaOH)	Destilação	Após a Desalgadora e antes das Torres de Fracionamento	<i>Tem por função minimizar a hidrólise dos sais e também a formação de ácido clorídrico, ambos indesejáveis para o processo, sob o ponto de vista de prevenção da corrosão</i>	É incorporado totalmente ao produto

Consequentemente, conclui a defesa, todos os elementos apresentados demonstram que o lançamento fiscal em questão não possui o menor fundamento, seja porque o procedimento da PETROBRÁS na apuração do custo fiscal da nafta petroquímica é condizente com a legislação fiscal e societária, seja em razão de apenas utilizar, nele, os custos previstos no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96.

Em seguida a defesa argui a nulidade por erro no critério de apuração do custo. Desta forma aduz que na lavratura do auto de infração, a fiscalização observou a regra contábil adotada pela Petrobrás, ou seja, o custeio por absorção, de modo que, para constituir o crédito tributário apenas considerou as contas contábeis que segundo o seu entendimento não compõem o custo final, sem qualquer alteração no método de custeio para fins de valorá-las.

Relata que, a partir do custeio por absorção, o contribuinte atribuiu gastos incorridos no processo de refino para cada grupo de conta contábil que compõe o custo fiscal observando o critério de mensuração eleito que, no caso, foi efetuado proporcionalmente ao volume produzido

multiplicado pelo preço/valor médio de realização (método da margem bruta percentual do valor líquido realizável).

Assevera que se a fiscalização questiona os gastos alocados nas rubricas CONS. INTERMEDIÁRIOS e Ativ. Mat. REFINO, depois de afirmar a incompatibilidade delas com o custo fiscal do estabelecimento, deveria ter refeito todos os cálculos segundo o critério contábil então reputado pertinente.

Pontua que, se essas contas contábeis não compõem o custo fiscal – o que não é o caso, necessário seria a adoção de uma nova metodologia de rateio, que certamente implicaria em alteração na alocação dos gastos incorridos nas diversas fases do processamento do refino, e ao final, uma base de cálculo diversa daquela indicada no auto. Sem fazê-lo sustenta que o lançamento fiscal é nulo, por erro na fixação do critério quantitativo do tributo, segundo os parâmetros que se diz corretos e cuja realização, tratando-se de lançamento de ofício, é privativa da autoridade administrativa fiscal.

Aduz que identificou que, nas notas Fiscais nºs 1167, 1199 e 1217, a fiscalização não adotou o mesmo critério de arredondamento, gerando diferenças de R\$ 196,40, R\$ 196,88 e R\$ 216,00. Com uma majoração de custo, pelos critérios adotados no auto, em R\$ 609,34 (total para as 3 notas), conforme arquivo anexo.

Pede a realização de produção de prova pericial e diligência, porquanto inúmeras inconsistências foram comprovadas tanto nos demonstrativos, quanto nos fundamentos legais das imputações.

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

Ademais, a perícia fiscal é o único meio disponível para resolver a controvéria, visto que a complexidade da operação de refino e seus impactos na formação tanto do custo de produção como do custo final demandam conhecimento técnico especializado.

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

Aponta os seguintes quesitos para a realização da perícia:

1. Quais foram os critérios utilizados pela Autuada para cálculo do custo fiscal de aquisição da mercadoria NAFTA PETROQUÍMICA que constam na autuação fiscal?
2. A metodologia de composição e distribuição de custos utilizada condiz com as normas fiscais e societárias?
3. Qual a única forma de custeio aceito pela legislação Brasileira?
4. A Petrobras estaria infligindo alguma norma legal utilizando o custeio por Absorção para valorar os seus produtos?
5. Sendo o custeio Absorção o único sistema aceito pela legislação brasileira, poderá a fiscalização exigir outra forma de custeio?
6. As premissas do custeio de absorção são valorar os produtos com a totalidade dos elementos de custos (Mão-de-obra, Materiais e Gastos Gerais de Fabricação), tanto os custos diretos, indiretos, fixos, variáveis e semi-variáveis, utilizados no processo de produção?
7. O auto de infração impugnado levou em conta o custo fiscal de aquisição apenas de NAFTA PETROQUÍMICA ou considerou todos os produtos recebidos pelo Estabelecimento autuado?

8. Qual foi a ordem de grandeza para quantificar a NAFTA que foi levada em conta na autuação? Qual seria a correta ordem de grandeza a ser levada em conta?
9. O auto de infração calculou corretamente o custo fiscal da mercadoria ou a Fiscalização deveria ter refeito todos os cálculos segundo o critério contábil que reputasse pertinente?
10. Há produtos que, para ficarem totalmente comerciais, devem passar por outros processos na mesma cadeia do refino?
11. O cálculo do custo previsto para fins de incidência do art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96 foi efetuado, simplesmente, com a exclusão das classes “CONS. INTERMEDIÁRIOS” e “Ativ. Mat. – REFINO”. Contudo, com base nas premissas estabelecidas pela Fiscalização, esse procedimento não estaria incorreto, visto que se deveria calcular novo custo fiscal para todos os produtos estabelecendo para tanto critério diverso daquele adotado pelo Contribuinte?
12. Tendo em vista que a principal característica do segmento do refino (refinaria) concentra-se na questão de serem todos seus processos integrados – os processos são mutuamente interdependentes uns dos outros o que evidencia a integração dos processos voltados para o refino petróleo – pode-se afirmar que é inaplicável a exigência da fiscalização em obrigar ao contribuinte a utilização de custo compartimentado/segregado por fase do refino ou por cada unidade (UDA e UDV, etc)?
13. Considerando que o processamento efetuado na Unidade de Destilação Atmosférica - UDA, é feito por cadeia em que há diversas reações químicas sobre os mesmos insumos para, ao final, obter-se diversos produtos, seria possível valorar cada produto de forma segregada?

IX - Pedido de manifestação sobre eventuais Informações Fiscais.

Lembra que deve ser garantido ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa, com a observância do devido processo legal, oportunizando ao contribuinte o direito de se manifestar sobre as informações fiscais porventura apresentadas.

Indica assistente técnico, o contador Sr. Luiz Cláudio Van Der Maas de Azevedo – CPF 042.977.197-54, empregado da autuada, com endereço na Rua Soares Cabral, 80 apt. 101, Laranjeiras, Rio de Janeiro - RJ.

Ao final, requer caso superada a nulidade, seja julgada improcedente a autuação, uma vez que houve a correta mensuração do custo fiscal da NAFTA PETROQUIMICA, não tendo havido falta de recolhimento do ICMS, afastando-se também a multa aplicada.

Os autuantes prestam a informação fiscal, fls. 453 a 522, e inicialmente frisam que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Transcrevem o art. 155, § 2º, XII e art. 146, da CF, que remete à Lei Complementar dispor sobre a fixação da base de cálculo do ICMS e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente, a definição de tributos e as suas espécies e em relação aos impostos discriminados na CF, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Em seguida reproduzem a norma do art. 13, § 4º, inc. II, da LC nº 87/96, destacando que o texto positivado listou (fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações. Em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando, portanto, a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96 no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS baiano (art. 56, inciso V,

letra “b”) trouxe essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Salientam que esse aspecto deve ser sublinhado pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se o contribuinte pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence. Ademais, o que se busca examinar é a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados. Para a questão a citada LC nº 87/96 faz menção ao CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA, que comprehende o somatório de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, eliminando-se, portanto, os demais itens de custo, para se determinar a base de cálculo das operações de transferência interestadual.

Partindo dessas premissas os autuantes transcrevem na peça informativa as bases que serviram de lastro para o lançamento de ofício, envolvendo decisões do STJ, STF, CONSEF-BA, Pareceres da Procuradoria do Estado da Bahia - PGE, que se encontram também enumeradas no corpo do Auto de Infração.

Passam em seguida a enfrentar os argumentos apresentados na peça de defesa. No tocante à nulidade os autuantes destacam, de início, que a auditoria fiscal-contábil foi devidamente respaldada em trabalhos técnicos apresentados pela PETROBRÁS, quando das visitas que foram realizadas, “*in loco*”, na Refinaria de Duque de Caxias (REDUC) localizada no Rio de Janeiro e na Refinaria Landulpho Alves Mataripe (RLAM) situada na Bahia, e em estudos doutrinários. Citaram as seguintes obras:

- *PROCESSAMENTO DE PETRÓLEO E GÁS: petróleo e seus derivados, processamento primário, processos de refino, petroquímica, meio ambiente/[Autores] André Domingues Quelhas...[et. Al.]; org. Nilo Índio Brasil [et. Al.] – Rio de Janeiro: LTC, 2012;*
- *Fundamentos do refino de petróleo: tecnologia e economia / Alexandre Szklo, Victor Uller, org. – 2ª. ed. Ver. e ampl. – Rio de Janeiro: Interciência, 2008;*
- *Introdução ao refino de petróleo / Mohamed Fahim et. al.; tradução de Lersh – Rio de Janeiro: Elsevier, 2012; e*
- *Refino de Petróleo e Petroquímica – DEQ 370 / Afonso Dantas Neto e Alexandre Gurgel – UFRN (disponível na Internet em: http://www.nupeg.ufrn.br/downloads/deq0370/cursorefino_ufrn-final_1.pdf).*

Ressaltam que faz parte da auditoria ora contestada o relatório apresentado à impugnante e acostado a este PAF, fls. 315 a 347, oportunidade em que foi detalhado todo o entendimento do fisco sobre a fiscalização efetuada.

Ratificam que o referido expurgo foi praticado para as mencionadas contas contábeis porque as mesmas não se enquadram no conceito de matéria prima, material secundário, mão de obra nem de acondicionamento, entendimento levado a efeito pela própria planilha de custos de produção e o diagrama do processo produtivo da nafta, apresentados pelo autuado.

Verifica-se nos três meses de amostragem, janeiro de 2008, julho de 2008 e dezembro de 2008, que além do PETRÓLEO, foram considerados como parte integrante da MATÉRIA-PRIMA, os itens reprocessados de QUEROSENE, DIESEL, GASÓLEO, DILUENTES, ÓLEOS e RESÍDUOS, os quais foram misturados com o PETRÓLEO para se efetuar o REPROCESSAMENTO na torre ou Unidade de DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA (UDA), pois é nesta torre de DESTILAÇÃO DIRETA ou PRIMÁRIA que se extraí a NAFTA PETROQUÍMICA comercializada pela impugnante, de acordo com as declarações prestadas pela autuada (anexas aos autos) e com o registrado nos livros técnicos

mencionados, elaborados por pós-doutores e doutores na área de Engenharia Química, inclusive com apoio da PETROBRÁS.

Frisam que a PETROBRÁS, a partir das planilhas apresentadas à fiscalização no curso da Auditoria Fiscal, incluiu dentro de “INTERMEDIÁRIOS” outros itens com o rótulo de RESÍDUO ATMOSFÉRICO, RESÍDUO DE VÁCUO, NAFTA DE COQUE, GASÓLEO PARA CRAQUEAMENTO, DIESEL MÉDIO INTERMEDIÁRIO, QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV), DILUENTES PARA COMBUSTÍVEL etc., conforme tabela acostada à fl. 127 dos autos. Pontuam, contudo, que as citadas rubricas nada tem a ver com a produção da NAFTA PETROQUÍMICA, haja vista que este produto já é obtido no mesmo instante ou em momento anterior à fabricação daqueles outros, pois a NAFTA PETROQUÍMICA já é extraída na torre ou unidade de DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA ou torre de DESTILAÇÃO DIRETA/PRIMÁRIA. Em outras palavras: os produtos listados como “INTERMEDIÁRIOS” são carga ou matéria-prima para fabricação de outros produtos no processo de refino do petróleo, com exceção da NAFTA PETROQUÍMICA.

Como “correntes” ou “frações” de saída da Unidade de Destilação Atmosférica (UDA) citaram os seguintes produtos: GLP; NAFTA PETROQUÍMICA; GASOLINA; QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV), DIESEL e um “resíduo de fundo” denominado RESÍDUO ATMOSFÉRICO (RAT) que corresponde a quase 50% do volume total dos produtos obtidos nesta unidade produtiva.

Transcrevem, às fls. 476 a 477, trechos do livro: PROCESSAMENTO DE PETRÓLEO E GÁS: petróleo e seus derivados, processamento primário, processos de refino, petroquímica, meio ambiente/[Autores] André Domingues Quelhas...[et. Al.]; org. Nilo índio Brasil [et. Al.] – Rio de Janeiro: LTC, 2012, p. 85-86), frisando que ... *“na refinaria, a unidade de destilação é a primeira etapa do processamento, onde o petróleo é separado em misturas complexas de componentes, chamadas de ‘cortes’ ou ‘frações’ de petróleo, entre elas a nafta petroquímica”*.

Afirmam mais uma vez, com bases em estudos e informações da própria impugnante, que no fundo da Unidade de Destilação Atmosférica (UDA) fica um produto chamado de Resíduo Atmosférico (RAT) que serve de carga (produto intermediário) para ser processada em outra torre de destilação (quando existente esta Unidade), que é a Unidade de Destilação a Vácuo (UDV). Na UDV se obtém os gasóleos de vácuo leve (GOL ou GLV) e o pesado (GOP ou GPV), que, normalmente, em usinas mais complexas, são misturados e encaminhados à UFCC (Unidade de Craqueamento Catalítico Fluidizado). Por fim, no fundo da UDV se obtém o resíduo da última etapa de destilação do petróleo que é conhecido como resíduo de vácuo (RV). Este produto poderá ter diferentes aplicações ou ser utilizado como carga (produto intermediário) da UCR (Unidade de Coqueamento Retardado), na produção de óleo combustível etc.

Relativamente à NAFTA PETROQUÍMICA, dizem que este é um produto final e acabado, na etapa de refino verificada na torre de destilação atmosférica (UDA), que é comercializado como matéria-prima para as indústrias petroquímicas. No caso em tela, o seu destino foi para a BRASKEM, localizada no polo petroquímico de Camaçari, na BAHIA.

Os autuantes, em relação ao processo produtivo da autuada, explanam que:

“As demais frações teriam destinos semelhantes, em se tratando de uma refinaria bem simples que não possui outros processos produtivos, a exemplo da existente no Maranhão. Em uma Unidade como esta, o RAT é utilizado como combustível e aqui se encerraria o processo produtivo. Assim sendo, o custeamento por ABSORÇÃO ou o rateio do custo para se encontrar o CUSTO DA MERCADORIA (NAFTA) PRODUZIDA deve ser efetuado nesta etapa.

Nesse sentido, como na UDA já foram obtidas as frações de GC, GLP, NAFTA PETROQUÍMICA, GASOLINA, QAV, DIESEL e RAT, os custos gerados para se extrair essas correntes devem ser divididos ou rateados, de modo a saber qual foi o custo de cada mercadoria (final ou intermediária) produzida neste momento. É o que deveria ter sido feito para a NAFTA PETROQUÍMICA, de modo a poder definir a BASE DE CÁLCULO para se efetuar a transferência interestadual prevista no art. 13, §4, II da LC 87/96.

Por sua vez, como o RAT, caso fosse comercializado neste estado, tem um baixíssimo valor agregado, as refinarias, normalmente, utilizam esse produto de “fundo de torre” em outras unidades, visto que o RAT não mais pode ser aproveitado na UDA. Em função desse aspecto é que surge nova tecnologia, a exemplo da

UDV, onde o RAT é empregado como carga (produto intermediário) em um novo processamento, agora na Torre ou Unidade de Destilação à VÁCUO (UDV).

Um detalhe interessante, é que na UDV não se extrai NAFTA, nenhuma NAFTA, tampouco NAFTA PETROQUÍMICA.

Nesse sentido, antes de se obter o RAT e demais produtos classificados (pela PETROBRÁS) como MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS já foi produzida a NAFTA PETROQUÍMICA como um produto final da UDA, pois esta é uma das primeiras frações a serem extraídas da UDA e, após estabilização e tratamento cáustico, a mesma é depositada nos tanques específicos para armazenamento de NAFTA PETROQUÍMICA (NPQ). Ato-contínuo, a NPQ é destinada a venda (produto final), para as empresas petroquímicas, pois a NPQ é matéria-prima no processo produtivo das indústrias petroquímicas, como ocorre com a BRASKEM, localizada na Bahia".

Após essa análise, os autuantes concluem que os “INTERMEDIÁRIOS” constantes da planilha de custo de produção da NAFTA PETROQUÍMICA, não são carga (produto intermediário) da Unidade de Destilação Atmosférica (UDA), não podendo, destarte, serem classificados como componentes do custo da produção da NAFTA PETROQUÍMICA. Esses citados “INTERMEDIÁRIOS” são cargas de outros processos de refino (UDV, UFCC etc.), com o objetivo de extrair frações nobres que serão, geralmente, utilizadas para formulação (“pool”) da gasolina ou do diesel, pois estes dois produtos, comercialmente, são compostos por misturas ou *blends* de diferentes frações do processo de refino do petróleo.

Observam que essas informações constam dos vários livros sobre o refino de petróleo (fls. 347) e nas explicações da PETROBRÁS sobre o processo produtivo (fls. 327 a 346; 263-279). Juntam, nos autos um “FLUXOGRAMA E APRESENTAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO DA REDUC” – obtido em visita ao Rio de Janeiro, com as correspondentes respostas levantadas junto àquela unidade produtiva, conforme abaixo:

1.1.a A nafta das destilações sai da torre de destilação e passa por uma outra torre chamada debutanizadora onde os mais leves (Propano e Butano) são separados da nafta e então enviada para os tanques de nafta petroquímica. A partir dos tanques ela é bombeada para os navios tanque no TABG. Já no TEMADRE a nafta pode ser descarregada nos tanques do próprio terminal ou bombeada diretamente para a BRASKEM através de um duto que passa por dentro de uma estação de medição (EMED) dentro da RLAM.

1.1.a.1 A Nafta é incolor e tem o acompanhamento de suas características químicas através da medição teor de hidrocarbonetos: parafínicos, olefínicos, aromáticos, cor e ponto de ebulação (destilação).

1.1.a.2 Os hidrocarbonetos parafínicos tem cadeias de carbono lineares e por isto apresentam octanagem baixa, visando o aproveitamento desta corrente no pool de gasolina ela é convertida (transformada) através de uma reação química em uma mistura de hidrocarbonetos aromáticos "cíclicos" que por esta característica possuem octanagem bem maior que os hidrocarbonetos parafínicos.

1.1.b No processo de destilação a vácuo realmente não obtemos nafta, apenas o gasóleo de vácuo e o resíduo de vácuo.

1.1.c No processo de craqueamento catalítico onde a carga da unidade é o gasóleo de vácuo este é convertido ou craqueado "quebrado" em hidrocarbonetos menores que vão da faixa do gás combustível (mais leves) até o óleo combustível (mais pesados) nesta unidade é produzida uma corrente com características da nafta "NC" (ponto de ebulação dentro da faixa de 30 a 220° C) ligeiramente mais pesada que a nafta da destilação direta (30 a 190°C) por conter outros tipos de hidrocarbonetos (mais) olefínicos e por conter este tipo de hidrocarboneto possui uma propriedade (octanagem) maior essencial para o bom desempenho da gasolina, já os hidrocarbonetos do tipo olefínico são indesejáveis para a indústria petroquímica pois podem causar problemas nos equipamentos do processo de produção.

No processo de Coqueamento retardado onde a carga da unidade é o resíduo de vácuo este é convertido através do calor ou seja "quebrado" em hidrocarbonetos menores que vão da faixa do gás combustível (mais leves) até o óleo combustível (mais pesados) nesta unidade é produzida uma corrente com características da nafta "NK" (ponto de ebulação dentro da faixa de 30 a 200° C) ligeiramente mais pesada que a nafta da destilação direta (30 a 190°C) por conter outros tipos de hidrocarbonetos (mais) olefínicos mas em muito menor quantidade que o craqueamento e bem mais instáveis, suscetíveis a degradação (escurecimento), que por isso são tratados com hidrogênio (hidrogenados) eliminando a instabilidade e produzindo a nafta de coque tratada."NKH" de característica parafínica

Estas naftas por ter uma faixa de destilação mais pesada podem ser incorporadas ao diesel até certo limite do diesel onde não atingem o ponto de fulgor que expressa o teor de leves no diesel, isto pode ser vantajoso se

comparados os preços de importação de diesel e gasolina e o preço de importação do diesel estiver muito mais alto.

Pelo exposto, a partir da própria descrição da PETROBRÁS, os autuantes entendem que a NAFTA PETROQUÍMICA é obtida como produto final, pronto e acabado para comercialização, já na primeira etapa ou processo de refino, i.e., na Unidade de DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA ou DESTILAÇÃO DIRETA OU PRIMÁRIA.

Salientam que NAFTAS outras são obtidas em diferentes fases do processamento na refinaria. No entanto, as demais NAFTAS, pelas suas características e devido aos interesses do negócio da refinaria, são destinadas para o “pool”, “blend” ou formulação da gasolina (nafta craqueada ou nafta da reforma catalítica) ou para o “pool”, “blend” ou formulação do diesel (nafta de coque, nafta hidrocoqueada ou nafta hidrotratada).

Para corroborar este entendimento citaram trechos do livro *Fundamentos do refino de petróleo: tecnologia e economia*/Alexandre Szklo; Victor Uller, org. – 2ª. ed. Ver. e ampl. – Rio de Janeiro: Interciência, 2008, p. 190-192; e p. 206-207), que afirmam que :

“... a gasolina comercial é feita de diferentes frações, originárias da reforma catalítica, isomerização e unidade de FCC. [...] Para o processo de blending, o pool da gasolina tem mais componentes adicionais que o pool do diesel. Não obstante, [...] a nafta craqueada de FCC representa de 30-40% do pool total da gasolina [...]”

Quanto ao diesel..., [...] o pool deste derivado deve ser igual à soma das seguintes correntes intermediárias: diesel de destilação direta (straight-run), diesel de HCC (se há HCC), diesel de HDT diesel (brando ou severo), óleo leve de reciclo de FCC (LCO) e uma fração do corte de querosene,” além da nafta de coque do coqueamento retardado.

Frente ao exposto, os autuantes sustentam que não tem nenhum sentido lógico-operacional nem tampouco amparo legal para efeito de definição da base de cálculo nas operações de transferência interestadual, as ponderações formuladas pela autuada, ao querer justificar a indevida ampliação da base de cálculo com a possibilidade de enquadrar qualquer item de custo de produção como integrante do conceito de material secundário.

Mais à frente, ressaltam que foram formalizadas 60 (sessenta) intimações, tendo a empresa dado ciência à primeira em 19 de fevereiro de 2013 (fls. 137 a 314), com o fito de se obter os esclarecimentos necessários para a conclusão da auditoria fiscal, sem ter que se aplicar o procedimento de arbitramento. Em resumo: dentre as rubricas apresentadas na planilha de custo da mercadoria (NAFTA PETROQUÍMICA) produzida pela autuada, os autuantes consideraram como integrante da base de cálculo, prevista no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, a MATÉRIA-PRIMA (PETRÓLEO e respectivas misturas) e a MÃO-DE-OBRA – direta e indireta, com os respectivos encargos. Foram excluídas as demais rubricas, pois não integraram o conceito de MATÉRIA-PRIMA nem de MATERIAIS SECUNDÁRIOS e tampouco de ACONDICIONAMENTO.

No mérito, os autuantes, rebatem as alegações defensivas, analisam sobre como melhor se interpretar o disposto no art. 13, § 4, II da LC nº 87/96, utilizando como parâmetro os dispositivos dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN), combinado com o que está disciplinado nas normas da ciência contábil.

Tomam como pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar nº 87/96 fixou ou elegeu taxativamente ou literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formam a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados.

A partir de ensinamentos doutrinários analisam as normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional - CTN), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção.

Nesse sentido, lastreado no texto constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional (CTN) – lei ordinária com *status de lei complementar* – estabeleceu as “normas gerais em matéria de legislação tributária”. Transcrevem o art. 109 do CTN, que prescreve que os princípios gerais de

direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários. Citam também lições de Leandro Paulsen, *in Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 10. ed. rev. atual. – porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2008, e de Luciano Amaro, *em Direito Tributário Brasileiro*, 10^a ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 214-215, para afirmarem que o silêncio da lei tributária significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresso. Em suma: o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Frisam em seguida que se o direito tributário, através da LC nº 87/96, por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Linhos à frente citam o art. 110 do CTN, que estabelece que :“*A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*” Transcrevem também lições de doutrinárias de tributaristas pátrios, entre eles Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, para afirmarem que havendo silêncio da leis tributárias, como ocorre no presente caso em relação à LC nº 87/96, procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

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

A partir das Normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) e de outros institutos de Direito Privado, e tomando por referência o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, citado à fls. 424/425 do presente PAF, os autuantes trouxeram as seguintes informações, abaixo transcritas:

“São três os elementos básicos do Custo industrial:

Materiais;
Mão-de-obra;
Custos indiretos de fabricação.

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

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

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

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

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

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

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

Segundo essa definição, pontuam os autores, a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS) é que a primeira (MP) é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que o segundo (MS) entra em menor quantidade no processo produtivo. Já a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo.

Apresentam também para análise a resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria [mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br], de lavra de Paulo H. Teixeira, citado às fls. 491/492 dos autos, em que menciona as rubricas “energia elétrica”, depreciação e manutenção no rol dos “materiais indiretos”.

Destacam, ainda, a consulta formulada ao presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo, para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC nº 87/96, reproduzido às fls. 492/493 do PAF:

“O conceito contábil de Custo com Matéria prima refere-se “ao gasto, (consumo), da matéria essencial para a produção de um produto”. Teoricamente o produto não poderia existir sem a sua presença. Tomando-se como exemplo a fabricação de uma mesa de madeira a madeira seria a matéria prima.

O Custo com a Mão-de-obra refere-se a todo o gasto com a apropriação de salários, gratificações, horas-extras etc., e encargos sociais do pessoal envolvido exclusivamente na produção de um produto - direta ou indiretamente. Convém ressaltar que estes valores devem ser apropriados pelo regime de competência e não pelo regime de caixa. Assim, deverão ser considerados nos encargos sociais, os custos com o provisionamento de férias, 13º salário, aviso prévio e outros.

O Custo com Material secundário refere-se aos materiais complementares que estarão presentes no produto. No exemplo da produção de uma mesa de madeira, poderiam ser considerados como material secundário, o verniz utilizado, os pregos ou parafusos e outros materiais que estariam presentes no produto além da matéria prima.

O Custo com o Acondicionamento, ou embalagem, refere-se ao custo com a aquisição de todos os materiais utilizados para a embalagem e acondicionamento do produto para serem entregues ao cliente.

O comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, inclusive com mão-de-obra de pessoal de escritório, gastos com manutenção, energia elétrica, depreciação e outros. (destaques inclusos”).

Por fim, mencionam lições doutrinárias extraídas de LEONE, George Sebastião Guerra e LEONE, Rodrigo José Guerra: Dicionário de Custos, São Paulo, Atlas, 2004, pág. 192, conforme abaixo transcrita (fls. 493/494):

“**Matéria-prima** – este é um termo de engenharia ou do fabricante; ele indica o **material mais importante da fabricação** sob o ponto de vista de que é aquele que sustenta o produto, que dá a imagem de boa qualidade ao produto, (...).”

A título exemplificativo tomam por referência, para ilustrar as explicações apresentadas, a planilha de custos de uma empresa do ramo de vestuário com os seguintes elementos de custos: MATERIAIS DE PRODUÇÃO: tecido de algodão; tecido sintético; MATERIAIS SECUNDÁRIOS: linha, botões, etiquetas; MATERIAL DE EMBALAGEM: envelope plástico, caixa e papelão; MÃO-DE-OBRA

DIRETA; DESPESAS DOS SETORES ADMINISTRATIVOS, DESPESAS DOS SETORES OPERACIONAIS; e DESPESAS DO SETOR DE PRODUÇÃO: energia;

A partir das considerações acima, os autuantes sustentam que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 estão claramente identificados: 1) matéria-prima (materiais de produção principais); 2) materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); 3) acondicionamento (material de embalagem); e, 4) mão-de-obra (direta e indireta).

Nessa mesma linha de raciocínio citam a publicação no Diário Oficial da União (D.O.U.), do Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil que editou várias súmulas, dentre as quais destacaram a de nº 12:

“Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.”(destaques acrescidos).

Corroborando este entendimento mencionam também os ensinamentos do Prof. Creso Cotrim ratificando que a legislação define custo para transferência com os elementos que já conhecemos (art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96) e a inclusão da energia elétrica na composição da base de cálculo do ICMS só será possível se houver alteração na legislação vigente.

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

Pelo exposto asseveram que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima.

Outro ponto, totalmente distinto, é querer dizer, por exemplo, que ENERGIA ELÉTRICA é parte integrante do conceito de matéria-prima ou de material secundário, para efeito de composição da base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias. Ou seja, a base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias nada tem a ver com o direito ao creditamento nas operações de compra e venda de mercadorias e não contraria o princípio da não-cumulatividade, por se referir a uma regra específica para as operações de transferência de produtos fabricados pelos mesmos titulares, desde que essa base de cálculo esteja devidamente formulada. Destacaram ainda que legislador ao eleger e listar os elementos de CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA que devem compor a base de cálculo nessas operações fez a inclusão da MÃO-DE-OBRA e essa rubrica não tem nenhuma correlação com operações de mercadorias para efeito de creditamento do ICMS.

Ao contrário do afirmado pela defendente, a contabilidade de custos tem definido que matéria prima é o material principal do processo produtivo, enquanto que material secundário é a matéria prima secundária no processo produtivo. O legislador ao editar a LC 87/96 (art. 13 § 4º, II), não se reportou, em nenhum momento, a produto intermediário.

Passam a analisar a formação do custo de produção da nafta petroquímica no processo de refino do petróleo. Ressaltam ser esta a parte mais importante da informação fiscal, pois nesta etapa seria demonstrada a metodologia de quantificação do CMP (custo da mercadoria produzida), com a identificação do somatório de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, especificamente para a produção da nafta petroquímica.

Antes de contra-arrazoar os pontos específicos da impugnação quanto à formação do custo da NAFTA PETROQUÍMICA, os autuantes fizeram uma breve explanação sobre o método de CUSTEIO POR ABSORÇÃO.

Frisaram, a partir de doutrina contábil extraída de LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra, DICIONÁRIO de CUSTOS, São Paulo: Atlas, 2004, p. 95, que o referido método utiliza bases de rateio (critérios de rateio ou direcionadores) para aplicação dos custos indiretos, gerais e comuns (fixos ou variáveis) à produção; essas bases de rateio são arbitrárias, na maior parte dos casos; mesmo assim os contadores as usam; as normas fiscais as exigem, os empresários as preferem e, o que é mais surpreendente, as normas contábeis as aceitam e na legislação do Imposto de Renda referenciada pela autuada esse método é exigido, sendo vetado o chamado método direto ou variável.

Já a legislação do ICMS, ponderam os autuantes, não impõe a adoção de nenhum método de custeio, mas estabelece regras especiais para a formação da base de cálculo nas operações interestaduais de transferência de mercadorias (LEI COMPLEMENTAR N° 87/96 – art. 13, § 4º, inciso II). Observam que apesar da norma legal não fazer nenhuma opção quanto aos critérios adotados para se fazer o custeio, estabelece a base de cálculo que deve constar das notas fiscais de transferências interestaduais (entre os mesmos titulares, portanto) e diz que a mesma deverá (imposição) ser formada por parte do custo da mercadoria produzida, permitindo apenas o somatório de uma parcela do custo total de CADA MERCADORIA PRODUZIDA, ou seja, a soma de MATÉRIA-PRIMA, MÃO-DE-OBRA, MATERIAL SECUNDÁRIO e ACONDICIONAMENTO. Nenhum outro tipo de custo de produção, tais como: depreciação, arrendamento, energia, combustíveis - pode ser incluído na mencionada base de cálculo. Assim sendo, o custo da NAFTA PETROQUÍMICA produzida deve ser obtido no processo PRÉ-FLASH, ou, quando este inexistente, no processo ou Unidade de DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA (UDA), pois a NAFTA PETROQUÍMICA é obtida neste momento e está pronta e acabada para ser comercializada.

Acrescentam que os esquemas de refino do petróleo, que são estabelecidos em função dos tipos de processos necessários, os quais são classificados segundo quatro grupos principais, conforme abaixo reproduzido (fls. 501/502).

- *Processos de separação (natureza física);*
- *Processos de conversão (natureza química);*
- *Processos de tratamento;*
- *Processos auxiliares.*

Os PROCESSOS DE SEPARAÇÃO são processos de natureza física que têm por objetivo desmembrar o petróleo em suas frações básicas ou processar uma fração previamente produzida a fim de retirar desta um grupo específico de componentes (GLP; NAFTA PETROQUÍMICA; GASOLINA; QAV; DIESEL etc.).

Assim, o agente de separação é físico e opera sob a ação de energia, na forma de temperatura ou pressão.

As características dos processos de separação são tais que seus produtos, quando misturados, reconstituem a carga original [(hidrocarbonetos + contaminantes) = petróleo], uma vez que a natureza das moléculas não é alterada.

São exemplos de processos de separação física: Destilação atmosférica; Destilação a vácuo; Desasfaltação a propano; Desaromatização a furfural; Desparafinação a MIBC; Desoleificação a MIBC; Extração de aromáticos; Adsorção de parafinas lineares.

Já os PROCESSOS DE CONVERSÃO são processos de natureza química que têm por objetivo modificar a composição molecular de uma fração com o intuito de valorizá-la economicamente. Através de reações de quebra, reagrupamento ou reestruturação molecular, essa fração pode ou não ser transformada em outra(s) de natureza química distinta.

Os processos de CONVERSÃO ocorrem com ação conjugada de temperatura e pressão nas reações, podendo haver ainda a presença de catalisadores, caracterizando processos catalíticos ou não-catalíticos (térnicos).

Portanto, as características dos processos de conversão são tais que seus produtos, quando misturados, não reconstituem de forma alguma a carga original, uma vez que a natureza das moléculas é profundamente alterada.

São exemplos de processos de conversão (químicos): Processos Térmicos (Craqueamento térmico; Viscorredução; Coqueamento retardado) e Processos Catalíticos (Craqueamento catalítico; Hidrocraqueamento catalítico; Hidrocraqueamento catalítico brando; Alcoilação ou alquilação catalítica; e Reforma catalítica).

Enfatizam que as complexidades das usinas de petróleo estão inteiramente vinculadas aos esquemas de refino, aqui entendido como a sequência lógica de unidades de processamento (separação, conversão, rearranjo e tratamento).

Em seguida destacam que as melhores explicações que consubstanciaram e fundamentaram a auditoria fiscal-contábil foram aquelas efetivadas pela própria empresa autuada, pois o processo de refino de petróleo, em algumas refinarias que possuem apenas um único estágio, pode ser praticamente resumido na TORRE OU UNIDADE DE DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA (UDA), também chamada de DESTILAÇÃO DIRETA OU PRIMÁRIA, momento em que se extrai GLP, NAFTA PETROQUÍMICA, GASOLINA, QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV), DIESEL e um produto de fundo denominado de RESÍDUO ATMOSFÉRICO (RAT), que fica no fundo da UDA. Ou seja, neste tipo de refinaria de um único estágio, menos complexa, portanto, este RAT é utilizado como combustível, comercializado ou transferido, como ocorre na usina da PETROBRÁS localizada no Rio Grande do Norte, em que o RAT é transferido para a RLAM e processado na Bahia.

Nas usinas que possuem uma maior complexidade ou um processo mais avançado de produção (pelo menos dois estágios), emprega-se o RAT como carga em novo processo de destilação, momento em que se verifica a existência da TORRE OU UNIDADE DE DESTILAÇÃO A VÁCUO (UDV). Há o emprego de estágios ou tecnologias mais avançados de refino, onde se verifica os PROCESSOS DE CONVERSÃO QUÍMICA, de HIDRORREFINO ou HIDROPROCESSAMENTO, produção de HIDROGÊNIO e de recuperação de ENXOFRE.

Também em algumas refinarias ocorre a extração da NAFTA PETROQUÍMICA (NAFTA LEVE) até mesmo antes da UNIDADE DE DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA, quando existente a TORRE "PRÉ-FLASH", de onde o produto é retirado juntamente com o GLP (gás liquefeito de petróleo). Depois são submetidos, a NAFTA LEVE (NAFTA PETROQUÍMICA) e o GLP a processos de estabilização e tratamento cáustico para a retirada de impurezas. Em seguida a NAFTA PETROQUÍMICA vai diretamente para os tanques de armazenamento, como produto final, pronto e acabado para ser comercializado, tudo conforme exemplo apresentado na impugnação da própria PETROBRÁS, à fl. 420.

Os autuantes relatam ainda que o processo de refino começa com o pré-aquecimento do petróleo onde se **consume**, para tal finalidade, energia e/ou combustíveis para aquecimento do forno, combinado com o sistema de TROCADORES DE CALOR (energia térmica) que se verifica através do contato da corrente fria de ÓLEO CRÚ (PETRÓLEO) com as correntes quentes, principalmente quando existentes sistemas de vários estágios de refino, via tubulações paralelas, ocasionando o aquecimento do petróleo e o resfriamento das diversas correntes quentes, processo esse que produz uma grande economia de energia, tanto para o aquecimento do petróleo quanto para o resfriamento das correntes quentes que saem das torres de destilação com destino a armazenamento nos tanques. Os autuantes reproduzem à fl. 505 um diagrama do processo produtivo de refino de petróleo, que é praticamente uma cópia do que foi anexado pela autuada em sua defesa, às fls. 420, onde a nafta petroquímica é obtida logo no início do processo produtivo. Destacam que nessa fase ocorre um elevado CONSUMO de energia e combustível para aquecimento do petróleo. Como se trata de CONSUMO de energia e combustível não ocorre a integração dos mesmos aos produtos que sairão posteriormente no processo de destilação, entre eles a nafta petroquímica.

Antes da seção de fracionamento, explicam os autuantes, ocorre a operação de dessalinização do óleo, para remoção de sais, água e suspensões de partículas sólidas. Tais impurezas prejudicam o perfeito funcionamento da unidade de destilação. A operação de dessalinização, portanto, consiste na extração das impurezas através da adição de uma corrente de água de processo que se mistura com os sais, sólidos e água residual contidos no petróleo. Após esse processo, a matéria-prima é levada ao vaso de dessalgação, onde se dá a separação da fase aquosa contendo sais e sedimentos, através de coalescência e decantação das gotículas de água promovidas pela ação de um campo elétrico de alta voltagem. Aqui também ocorre o uso/consumo de energia elétrica. Com o descarte contínuo da salmoura formada, o petróleo dessalinizado é submetido a uma

segunda etapa de preaquecimento, antes de ser encaminhado às seções de fracionamento. Essas substâncias utilizadas também não integram os produtos que serão obtidos no processo de destilação, pois serão apenas CONSUMIDOS no processo produtivo ou reaproveitados após o devido tratamento. Com a dessalgação e o pré-aquecimento do petróleo, segue o processo de destilação atmosférica que deve ocorrer a uma temperatura máxima de 400° C para evitar a formação extremamente indesejável de produtos de craqueamento térmico.

A partir da descrição apresentada os autuantes sustentam que a energia, a água, o vapor e demais produtos químicos utilizados ou CONSUMIDOS até o momento do ingresso na torre de destilação atmosférica não integram o conceito de matéria-prima nem de material secundário. A exceção fica para o PETRÓLEO, que é misturado com uma pequena parte de RESÍDUO, ÓLEO e DIESEL PARA REPROCESSAMENTO - conforme planilhas de custos reproduzidas e anexadas ao processo.

Nesse sentido, sustentam os autuantes, a correta formação da base de cálculo para as operações de transferência interestadual se dará com o petróleo e citadas misturas e mais a mão-de-obra e encargos. Nada mais, portanto, será permitido ser adicionada à referida base de cálculo. Nessas condições, a carga - matéria-prima (PETRÓLEO e MISTURAS) - é introduzida na torre num ponto conhecido como zona de vaporização ou *zona de flash*. Os produtos são retirados em determinados pontos da coluna, de acordo com as temperaturas máximas de destilação de cada fração. Em condições de pressão próxima à atmosférica, obtém-se, no topo, os produtos mais leves, nafta leve (PETROQUÍMICA) e GLP, que são condensados e separados fora da torre (*pré-flash*), estabilizados, tratados e enviados, como produto final, para os tanques, momento em que estarão prontos para serem comercializados. Ainda, como produtos laterais da torre ou unidade de destilação atmosférica (UDA), extrai-se a nafta pesada (que vai ser misturada com a gasolina), a gasolina, óleo diesel e querosene. Por fim, como produto de fundo, obtém-se o resíduo atmosférico (RAT), do qual ainda se podem extrair frações importantes em outra torre de destilação, denominada de TORRE DE DESTILAÇÃO À VÁCUO (UDV).

Para os autuantes, as denominadas UTILIDADES, são insumos ou materiais de uso/consumo sem nenhuma correspondência com matéria-prima nem com material secundário. No entanto, as “utilidades” são necessárias ao funcionamento nas unidades de refino, a exemplo de: água, vapor, eletricidade, resfriamento de água, conjuntos para refrigeração de água, estocagem de águas frias, bombeamento e distribuição, ar comprimido, gases industriais, ar condicionado industrial, produtos químicos para proteção ou conservação dos equipamentos (como os listados na impugnação); e itens de segurança contra incêndios. Mas esses itens (utilidades) apesar de necessários e consumidos no processo produtivo não fazem parte do conceito de matéria-prima nem de material secundário.

Assim sendo, concluem os autuantes, o custo da NAFTA PETROQUÍMICA produzida deve ser obtido no processo PRÉ-FLASH (fl. 359 da defesa da Autuada), ou, quando este inexistente, no processo de DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA (UDA), pois este produto é obtido neste momento e está pronto e acabado para ser comercializado, sendo, então, direcionado para os tanques de NAFTA PETROQUÍMICA, conforme demonstrado no diagrama do processo produtivo que foi apresentando pela própria PETROBRÁS. Não haveria, portanto, na avaliação da fiscalização, para fins de apuração do custo de transferência do ICMS nenhum sentido lógico nem operacional se fazer RATEIO POR ABSORÇÃO, de outras etapas ou processos de refino do petróleo, (a exemplo da UDV; UFCC etc.), como mecanismo para identificação do custo da nafta petroquímica. Assim procedendo a empresa, ficaria demonstrada uma grande distorção do quanto está prescrito no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, haja vista a ocorrência de uma enorme ampliação indevida da base de cálculo nas operações de transferência interestadual, já que a nafta petroquímica é produzida e acabada para comercialização no início do processo de destilação do petróleo (UDA).

Para os autuantes o custo de produção pode ser apurado da forma que melhor entender a autuada, dentro das normas legais e societárias. No entanto, para efeito de formação da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual, também deve ser respeitada a regra de apuração do custo da mercadoria produzida, com a inclusão somente das parcelas de MATÉRIA-

PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA e ACONDICIONAMENTO que podem ser imputadas até a produção final deste produto (NAFTA PETROQUÍMICA), que acontece já no início do processo de DESTILAÇÃO DIRETA ou PRIMÁRIA (UDA), não devendo a mesma ser onerada com outros itens de custo que nada tem a ver com a produção da nafta.

Deste modo, o RATEIO POR ABSORÇÃO deve levar em consideração somente os custos de produção ocorridos na UDA e se fazer o rateio desses custos entre os produtos colhidos nesse momento, a exemplo de GC,GLP, NAFTA PETROQUIMICA, GASOLINA, QAV, DIESEL E RAT.

Ratificam que a auditoria sob apreciação a partir do custo total da NAFTA PETROQUÍMICA, fez a composição da base de cálculo das operações de transferência interestadual, deixando apenas os itens de custo de produção que integrem o conceito de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Em seguida, os autuantes reproduzem na peça informativa as explicações da REDUC – REFINARIA DUQUE DE CAXIAS - RJ e da REMAN – REFINARIA MANAUS , acerca do objeto da auditoria fiscal, a seguir descritas:

Explicação da REDUC-RJ com os respectivos destaques:

"A nafta das destilações sai da torre de destilação e passa por uma outra torre chamada debutanizadora onde os mais leves (Propano e Butano) são separados da nafta e então enviada para os tanques de nafta petroquímica.

A partir dos tanques ela é bombeada para os navios tanque no TABG. Já no TEMADRE a nafta pode ser descarregada nos tanques do próprio terminal ou bombeada diretamente para a BRASKEM através de um duto que passa por dentro de uma estação de medição (EMED) dentro da RLAM.

A Nafta é incolor e tem o acompanhamento de suas características químicas através da medição teor de hidrocarbonetos: parafínicos, olefínicos, aromáticos, cor e ponto de ebulação (destilação).

Os hidrocarbonetos parafínicos tem cadeias de carbono lineares e por isto apresentam octanagem baixa, visando o aproveitamento desta corrente no pool de gasolina ela é convertida (transformada) através de uma reação química em uma mistura de hidrocarbonetos aromáticos "cíclicos" que por esta característica possuem octanagem bem maior que os hidrocarbonetos parafínicos. (Reforma Catalítica).

No processo de destilação a vácuo realmente não obtemos nafta, apenas o gasóleo de vácuo e o resíduo de vácuo.

No processo de craqueamento catalítico onde a carga da unidade é o gasóleo de vácuo este é convertido ou craqueado "quebrado" em hidrocarbonetos menores que vão da faixa do gás combustível (mais leves) até o óleo combustível (mais pesados) nesta unidade é produzida uma corrente com características da nafta "NC" (ponto de ebulação dentro da faixa de 30 a 220° C) ligeiramente mais pesada que a nafta da destilação direta (30 a 190°C) por conter outros tipos de hidrocarbonetos (mais) olefínicos e por conter este tipo de hidrocarboneto possui uma propriedade (octanagem) maior essencial para o bom desempenho da gasolina, já os hidrocarbonetos do tipo olefínico são indesejáveis para a indústria petroquímica, pois podem causar problemas nos equipamentos do processo de produção.

No processo de Coqueamento retardado onde a carga da unidade é o resíduo de vácuo este é convertido através do calor ou seja "quebrado" em hidrocarbonetos menores que vão da faixa do gás combustível (mais leves) até o óleo combustível (mais pesados) nesta unidade é produzida uma corrente com características da nafta "NK" (ponto de ebulação dentro da faixa de 30 a 200° C) ligeiramente mais pesada que a nafta da destilação direta (30 a 190°C) por conter outros tipos de hidrocarbonetos (mais) olefínicos mas em muito menor quantidade que o craqueamento e bem mais instáveis, suscetíveis a degradação (escurecimento), que por isso são tratados com hidrogênio (hidrogenados) eliminando a instabilidade e produzindo a nafta de coque tratada."NKH" de característica parafínica.

Estas naftas por ter uma faixa de destilação mais pesada podem ser incorporadas ao diesel até certo limite do diesel onde não afetem o ponto de fulgor que expressa o teor de leves no diesel, isto pode ser vantajoso se comparados os preços de importação de diesel e gasolina e o preço de importação do diesel estiver muito mais alto.

À folha 511 do PAF é reproduzido um diagrama apresentado pela própria REDUC demonstrando qual é o fluxo para obtenção da NAFTA PETROQUÍMICA.

Reproduzem as explicações do processo produtivo da REMAN - Refinaria de Manaus, conforme abaixo:

“A REMAN recebe o petróleo através de três portos flutuantes (POF’s) no Rio Negro. O petróleo é armazenado em tanques onde parte da água livre é drenada para a Estação de Tratamento de Despejos Industriais – ETDI.

Em seguida o petróleo é enviado para as duas Unidades de Destilação (Atmosférica U-2111 e Atmosférica e à Vácuo U-2110), onde é fracionado gerando os seguintes produtos:

- Gás combustível de refinaria;
- Parte do gás liquefeito de petróleo (GLP);
- Nafta petroquímica;
- Querosene de aviação;
- Óleo diesel.

A nafta também pode ser enviada para a produção de gasolina ou não. O óleo residual (resíduo atmosférico) das torres de destilação atmosféricas é utilizado como óleo para geração elétrica (OPGE), óleo combustível ou como carga da Unidade de Craqueamento Catalítico Fluídico (U-2221). A Unidade de Destilação à Vácuo (U-2110) produz ainda asfalto (CAP 50/70 e CM-30) e gasóleos, os quais estes últimos podem ser incorporados ao óleo diesel ou também servir como carga para a Unidade de Craqueamento Catalítico Fluídico (U-2221).

A Unidade de Craqueamento Catalítico Fluídico (U-2221) produzem gás combustível de refinaria, gás liquefeito de petróleo, nafta craqueada (enviada para a produção de gasolina), óleo leve de reciclo, que pode ser utilizado como diluente na produção de óleos combustíveis ou para incorporação ao óleo diesel, bem como, o óleo decantado é incorporado ao óleo combustível.”

Foi analisado também, na informação fiscal (fl. 513), os diagramas constantes da obra de SZKLO e ULLER (*Fundamentos do Refino do Petróleo – Tecnologia e Economia*, p. 149-185), onde os autuantes constataram que da mesma forma que acontece na Refinaria Duque de Caxias (REDUC) e na Refinaria de Manaus (REMAN), se extraí a NAFTA PETROQUÍMICA (NPQ) na UDA (Unidade de Destilação Atmosférica), sendo, logo a seguir, enviada diretamente para o tanque NPQ. Também foi verificado o mesmo procedimento quando se observou os diagramas do processo produtivo das demais usinas brasileiras, todos registrados no citado livro.

Concluem que houve enorme majoração na base de cálculo nas operações de transferência de NAFTA PETROQUÍMICA, com a indevida inclusão no custo da mercadoria produzida, nos moldes preconizados no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, de produtos ou materiais classificados pela autuada como INTERMEDIÁRIOS, na composição do custo, e que se encontram arrolados no presente processo.

Listam na fl. 515 os materiais que nada têm a ver com MATERIAIS SECUNDÁRIOS, para a PRODUÇÃO DA NAFTA PETROQUÍMICA, devendo os mesmos serem expurgados ou rejeitados, não integrando a BASE DE CÁLCULO para as operações de transferência interestadual da NAFTA PETROQUÍMICA.

Por outro lado, foram consideradas na formação da base de cálculo de transferência as MATÉRIAS-PRIMAS indicadas no quadro inserido à fl. 516, onde se considerou, além do PETRÓLEO, a NAFTA, DILUENTES, DIESEL, GASÓLEO, QUEROSENE, ÓLEO COMBUSTÍVEL E RESÍDUOS, que foram reprocessados juntamente com o petróleo.

Por sua vez, não foram considerados, a partir dos esclarecimentos prestados pela REMAN – Refinaria Manaus, os ditos PRODUTOS OU MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS, a seguir descritos:

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

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

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

U – 2120 Parte é consumida como carga da unidade de craqueamento catalítico e o restante é enviado para tanques de óleo combustível.

Na peça de defesa a Petrobrás aponta também os erros com relação às notas fiscais nºs 1167, 1199 e 1217, posto que a fiscalização não teria adotado o mesmo critério de arredondamento, gerando diferenças de R\$ 196,40, R\$ 196,88 e R\$ 216,00 com uma majoração do custo. Concordam com os erros apontados acima (notas fiscais fls. 36 a 39), ratificam os valores registrados, pela impugnante, e confirmam as reduções apontadas pelo autuado, momento em que faz os devidos ajustes no demonstrativo de débito.

Dessa forma no mês de março de 2009, (notas fiscais 1167 e 1199): o valor do débito passa a ser de R\$ 1.812.494,03.

Mês de abril de 2009 (nota fiscal 1217), o valor do débito passa a ser de R\$ 3.256.305,90.

Os valores dos demais meses ficam mantidos.

Relatam que a Instrução Normativa nº 052/2103, que traduz a interpretação da base de cálculo nas operações de transferência interestadual, se encontra vinculada por força do disposto no Código Tributário Nacional (CTN). Esclarece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias nos termos da Lei Complementar 87/96, e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.

Reproduzem o inteiro teor da citada Instrução e afirmam que por se tratar de norma de caráter meramente interpretativa a mesma retroage para atingir fatos geradores anteriores à sua publicação. Frisam, ainda, que a referida Instrução Normativa também interpreta como deve ser compreendido o conceito de CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA e a questão específica da ENERGIA ELÉTRICA.

Mencionam a decisão do STJ, REsp 1.109.298-RS, Rel. Ministro Castro Meira, Julgado em 26/04/2011), conforme DJe de 25/05/2011, bem como as decisões do STJ (REsp 1.221.033-SC, Rel. Mauro Campbell Marques, julgado em 02/04/2013) e a Receita Federal do Brasil (Súmula 12 do Conselho de Contribuintes, DOU de 26/09/2007, decidiram que energia elétrica e combustíveis não integram o conceito de matéria-prima, material secundário ou material de embalagem.

Por fim, os autuantes citam novamente os dispositivos do CTN (Código Tributário Nacional) que tratam da norma interpretativa e sobre a necessidade de obediência à legislação vigente, inclusive em relação à Instrução Normativa nº 52/2013. Reproduzem, na peça informativa, os arts. 100, 106, I e 96 do CTN.

Trazem também o comando normativo contido no art. 167, inc. III, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09 de Julho de 1999, que determina no seu art. 167 que: “*Não se incluem na competência dos órgãos julgadores: (...) III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior*”.

Ao finalizar a informação fiscal, os autuantes reiteram a informação de que foram acatados e corrigidos os erros materiais apontados pela impugnante (fls. 388-389 c/c fl. 418), e pediram pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com redução do débito de R\$ 9.827.924,39 para R\$ 9.827.315,05.

VOTO

No presente Auto de Infração consta a exigência fiscal relativa ao estorno de crédito fiscal em razão da utilização de base de cálculo nas operações de transferência interestadual (entradas na filial Bahia), com valores superiores ao previsto no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96. São operações de transferência de NAFTA PETROQUÍMICA da unidade de produção da PETROBRÁS, localizada em Betim – MG - Refinaria Gabriel Passos – REGAP), para o Estado da Bahia.

O sujeito passivo, inicialmente, arguiu a preliminar de nulidade do Auto de Infração, ao argumento de que houve cerceamento ao seu direito de defesa e prejuízo ao pleno exercício do contraditório, pois segundo a sua ótica, no lançamento fiscal não houve qualquer referência à

metodologia de composição das contas objeto da glosa dos créditos e tampouco a discriminação dos itens de custos que integraram o processo de produção da nafta petroquímica. Fundamentou seu pedido nas disposições do art. 39, III, “c”, do RPAF/99, que prescreve que o Auto de Infração deve conter a indicação clara e precisa dos fatos praticados pelo contribuinte e que ensejaram a respectiva cobrança, no intuito de garantir o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório.

Não acato esta preliminar de invalidade do lançamento, visto que o Auto de Infração se encontra fartamente lastreado em documentos, relatórios e explicações acerca da metodologia de cálculo e apuração dos custos de produção da nafta petroquímica, e o faço com base nas razões a seguir:

Quanto ao princípio da legalidade, apontado como norteador do direito tributário, de fato, preconiza o art. 150, I CF/88 que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. O presente auto de infração não infringe qualquer dispositivo legal tendo em vista que os artigos que servem de base para o enquadramento da infração em tela, estão fundamentados na Lei Complementar 87/96 e na Lei 7.014/96 que institui o ICMS no Estado da Bahia. Portanto, preservado o princípio invocado, bem como o contraditório e a ampla defesa, haja vista que o contribuinte foi intimado de todos os atos processuais, recebeu cópia de todos os demonstrativos (fls. 14/18 e 68/93) e participou efetivamente da ação fiscal e desta instrução processual.

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

Observo que foram juntados ao Auto de Infração as planilhas com o ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO TRANSFERÊNCIA – FÁBRICAS – PRODUÇÃO DA REGAP – 2009., FLS. 14 A 18, CUSTO DE PRODUÇÃO CONTÁBIL E CUSTO FISCAL – NAFTA, fls. 25 a 33, considerando tão somente os itens MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA TOTAL e ACONDICIONAMENTO (EMBALAGEM), conforme prescreve o art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96 e correspondente regra contida no art. 17, § 7º, inc. II, da Lei nº 7.014/96 - lei instituidora do ICMS no Estado da Bahia.

Em atendimento à fiscalização, a Petrobrás apresentou a planilha de fls. 294 a 295, relativa ao custo da NAFTA BRASKEM, do exercício de 2009, e o custo da NAFTA REGAP, exercício de 2009, fls. 298 a 313 do PAF, as quais serviram de fonte para a apuração da infração, sendo que nesses relatórios a empresa confirma que a NAFTA PETROQUÍMICA ou NAFTA BRASKEM (nome comercial) é aquela obtida no processo de destilação direta ou destilação atmosférica (UDA).

No que concerne aos itens que foram objeto do estorno, os autuantes especificaram que as denominadas “utilidades”, ainda que necessárias ao funcionamento nas unidades de refino, a exemplo de água, vapor, eletricidade, resfriamento de água, conjuntos para refrigeração de água, estocagem de águas frias, bombeamento e distribuição, ar comprimido, gases industriais, ar condicionado industrial, produtos químicos para proteção ou conservação dos equipamentos e itens de segurança contra incêndios, não fazem parte do conceito de matéria-prima nem de material secundário. Da mesma forma apontaram que o consumo de combustíveis e energias, a exemplo do gás natural, por não se agregarem ou comporem o produto final, não estão albergados no conceito de matéria-prima ou de material secundário, não podendo, dessa forma, integrar a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos industrializados.

De igual maneira, os custos com depreciação e demais custos indiretos de fabricação, também não se encontram enquadrados nos itens listados no art. 13, § 4º, inc. II, da LC nº 87/97.

Desta forma não acato o pedido de invalidade da autuação posto que todos os elementos necessários para o lançamento fiscal encontram-se presentes na autuação, mormente os requisitos constantes no art. 39 do RPAF/99, portanto este encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

Também nego o pedido de diligência ou de perícia, haja vista que nos termos do art. 147, I, “a” do RPAF/99, considero suficientes para a formação de minhas convicções os elementos contidos nos autos, porquanto estas são necessárias quando a prova do fato depender de conhecimento especial de técnicos, e durante a ação fiscal todo o procedimento adotado foi debatido com a própria sociedade empresária, que explanou todo o seu processo de industrializaçãoe prestou os esclarecimentos necessários, que embasaram os documentos formulados pela fiscalização, colacionados aos autos, os quais fazem parte integrante da peça vestibular. Em verdade todo o pedido de perícia fiscal latreia-se na inconformação de que se faz portadora a sociedade empresária frente à apuração dos custos de produção encontrados pelos autuantes, para a formação da base de cálculo amparada nos ditames do art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96. Essa questão será apreciada quando da análise do mérito da autuação.

Deste modo, não há razão para o deferimento do pedido de perícia ou de diligência, e aplico o RPAF/99, Decreto nº 7.629/99, art. 147, I, “b”, c/c § 1º: ”*Deverá ser indeferido o pedido de diligência quando for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.*” e ”*A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo.*”

Superadas as argüições de nulidade, passo a adentrar no mérito da autuação, posto que o Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir ICMS por utilização indevida de crédito fiscal, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

A Constituição Federal de 1988 determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para o ICMS, o que denota a preocupação do legislador de que determinadas matérias fossem tratadas por lei específica, haja vista que se por leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, poder-se-ia criar conflitos entre estes entes com insegurança jurídica para os contribuintes. Dentre essas matérias, elencadas expressamente no art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS.

Em estrito cumprimento ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever as duas primeiras, em relação às quais gira a controvérsia deste lançamento de ofício, especificamente a contida no inciso II.

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

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

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

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

Logo, por força de mandamento constitucional, contrariar a base de cálculo prevista na Lei Complementar seria afrontar a própria Constituição.

Inconformado com a autuação, o defensor apresentou quesitos **sob o guante** de que seria necessário a realização de perito para respondê-las, por se tratar de matéria, eminentemente técnica. Contudo a Petrobras elaborou o descriptivo do processo produtivo da nafta petroquímica e o sistema de custeio que adota, consoante os documentos que entregou à fiscalização. Estas questões trazidas pelo defensor foram abordadas, pelos autores, no corpo do auto de infração e nos demonstrativos que o integram, ou foram colacionados à defesa. Também todos os pronunciamentos foram cumpridos em obediência ao contraditório e à ampla defesa, conforme adrede ressaltado.

Deste modo, a própria defesa informou ter adotado o sistema de custo por absorção, quando afirmou: “*A Petrobras utiliza o custeio por absorção, contemplando todos os gastos do processo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio: trata-se de processo integrado de custeio devidamente compatível com a legislação societária e fiscal, inclusive por força do art. 13, do Decreto-Lei nº 1.589/1977...*” que dispõe sobre o imposto de renda, tributo da competência da União.

Os autores consideraram tão somente os itens matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, vinculados ao processo produtivo da nafta petroquímica, que se verifica na etapa de refino ocorrida nas unidades de destilação atmosférica (UDA). A empresa, por sua vez, inclui diversos elementos de custos, inclusive de outros processos de refino, computando também os gastos com energia, combustíveis, materiais empregados para a retirada de contaminantes e manutenção de equipamentos, depreciação e custos indiretos de todo o processo de refino, adotando o critério de rateio.

Quanto à metodologia de composição e distribuição de custos utilizada condizer com as normas fiscais e societárias, foi observado, pelos autores e pela defesa, que o sistema de custeio por absorção ou rateio é condizente com a legislação fiscal do imposto de renda e com as normas societárias. Nada impede que a empresa adote esse sistema de custeio para fins gerenciais e fiscais. Todavia, no âmbito do ICMS, à luz da LC nº 87/96, no regramento contido no art. 13, § 4º, inc. II, a base de cálculo na operação de transferência de produtos industrializados entre estabelecimentos da mesma empresa é norma de conteúdo restritivo, se admitindo tão somente o cômputo dos itens: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra total e material de embalagem.

Ademais, a quantificação da base de cálculo da exigência fiscal tomou por referência exclusivamente os elementos de custos descritos no art. 13, § 4º, inc. II, da LC nº 87/96, restrito ao processo de produção da NAFTA PETROQUÍMICA, verificada nas unidades de destilação direta, posto que se trata de produto final a ser enviado para os tanques e posterior comercialização.

Necessário que sejam analisados os seguintes aspectos que compõem a presente autuação, quais sejam: 1) os elementos que formam a base de cálculo nas transferências interestaduais da mesma empresa de produtos industrializados, consoante o art. 13, § 4º, inciso II da LC nº 87/96; 2) o sistema de custeio adotado pelo impugnante para a produção de nafta petroquímica; 3º) o processo de refino que resulta na produção da nafta petroquímica e os elementos de custos vinculados a este processo.

Como já visto, a Lei Complementar nº 87/96 fixou, de forma taxativa e literal, os elementos do custo de produção (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), que somados formam a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados. Itens diversos que não estejam previstos na lei não podem ser acrescentados, a menos que se atinja o princípio federativo, pedra angular do nosso sistema constitucional, e que tem por propósito definir um critério razoável de repartição de receita tributária entre o Estado de origem da mercadoria e o Estado de destino.

Nesta linha diretriva o CONSEF tem guiado as decisões, tais como as exaradas nos Acordãos nº 0082-12/12, 0432-12/11 e 0166-12-12, mencionados no Auto de Infração. Nessa mesma linha, as decisões do STJ, no Resp. 1.109.298-RS e no Resp 707.635-RS e do STF, no RE 79452-RS, também citados na peça inaugural do presente Processo Administrativo Fiscal.

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

Ocorre que as 4 (quatro) rubricas mencionadas na norma legal – MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO DE OBRA DIRETA e ACONDICIONAMENTO são não definidas na LC nº 87/96 e em nenhuma outra norma tributária, daí a necessidade de que o intérprete possua de recorrer aos conceitos oriundos do direito privado, em especial a ciência contábil.

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

Em conformidade com os conceitos oriundos da Ciência Contábil, os autuantes buscaram o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar nº 87/96, por mandamento da CF/88, como adrede mencionado, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu ou fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles.

A partir das normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) e de outros institutos de Direito Privado, e tomando por referência o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, citado às fls. 490 a 491 do presente PAF, que acolho como prova técnica, os autuantes trouxeram as seguintes informações, abaixo transcritas:

“São três os elementos básicos do Custo industrial:

Materiais;
Mão-de-obra;
Custos indiretos de fabricação.

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

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

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

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

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

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

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

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

Comungando com este mesmo entendimento os Mestres Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, no livro “*Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*”, editado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo (FIPECAFI), um dos Institutos mais respeitados do País, manifestam-se que:

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

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

O contribuinte, por sua vez, nas considerações, defensivas, tentou estabelecer uma relação entre o direito de apropriação de crédito fiscal e a formação da base de cálculo na transferência de produtos fabricados. Contudo, a base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias nada tem a ver com o direito ao creditamento nas operações de compra e venda de mercadorias e não contraria o princípio da não-cumulatividade, por se referir a uma regra específica para as operações de TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS FABRICADOS pelos mesmos titulares, desde que essa base de cálculo esteja devidamente formulada.

Deste modo a Lei Complementar nº 87/96 definiu o atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (art. 19/21, LC nº 87/97). Ou seja, o princípio operacionaliza-se por meio do abatimento, feito pelo próprio contribuinte, entre débito e crédito na sua escrituração fiscal, de tal forma que o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos resulte do encontro dos débitos pelas saídas, subtraído dos créditos das entradas previstas na lei.

Na presente lide, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, o próprio princípio encontra efetividade na LC que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos.

Após a apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e o que foi consignado a mais, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito (fls. 13/16).

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

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

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

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

Assim sendo, ao contrário do que concluiu antes o contribuinte, regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a

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

Portanto, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, de qualquer ente federativo. Permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, e interpretou o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao aplicador do direito, para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais.

Ressalto que o levantamento fiscal está baseado em dados contidos em documentos fornecidos pelo estabelecimento da empresa, e na defesa os erros apontados foram acatados pelos autuantes, que os corrigiram no momento da informação fiscal.

A legislação do ICMS do Estado da Bahia (RICMS), repetindo a Lei, trata a questão conforme os dispositivos a seguir mencionados:

Art. 93 § 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

...

II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:

...

VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;

Desse modo verifica-se que a ação fiscal calcada nos dispositivos legais supracitados encontra-se em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal.

Destaco que, conforme o entendimento já manifestado por esta 4ª JJF, em outros julgados sobre a mesma matéria, o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção, para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa, entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é que arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.

Diante do que foi exposto, entendo que os autuantes estão corretos ao exigir o ICMS no presente Auto de Infração, posto que o estabelecimento fabricante, situado em outra unidade da Federação, transferiu mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado no Estado da Bahia, com a inclusão de valores não previstos na LC 87/96, art. 13, § 4º, II.

Destaco que os autuantes não modificaram o sistema de custos da empresa. Conforme ficou provado nos autos, a Petrobrás adota o sistema de custeio por absorção ou por rateio. Todavia,

para a NAFTA PETROQUÍMICA, a diferença de metodologia entre o trabalho dos autuantes e o empregado pela empresa, foi admitir o sistema de rateio (ou absorção), porém limitado à unidade de destilação atmosférica (UDA), onde é processada a nafta petroquímica, com a inclusão tão-somente dos itens definidos no art. 13, § 4º, inc. II, da LC nº 87/96.

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

A partir de informações da própria empresa sobre o processo de refino, os autuantes reproduziram um diagrama do processo produtivo de refino de petróleo, que é praticamente uma cópia do que foi anexado pela autuada em sua defesa, à fl. 359, onde a NAFTA PETROQUÍMICA é obtida logo no início do processo produtivo, sendo submetida posteriormente a tratamento para a retirada de contaminantes e estabilização. Neste processo pode-se constatar que as substâncias utilizadas não integram os produtos que serão obtidos no processo de destilação, pois também serão apenas CONSUMIDOS no processo produtivo ou reaproveitados após o devido tratamento.

A partir da descrição apresentada é de se concluir que a energia, a água, o vapor e demais produtos químicos utilizados ou CONSUMIDOS, até o momento do ingresso na torre de destilação atmosférica, a exemplo das mercadorias listadas na peça de defesa, às fls. 386/387 (*amina neutralizante, amônia, dehazer, desemulsificante, inobibor de corrosão fílmico, inibidor de corrosão para água de refrigeração, soda cáustica*), não integram o conceito de matéria-prima nem de material secundário. A exceção fica para o PETRÓLEO, que é misturado com uma pequena parte de RESÍDUO, ÓLEO e DIESEL PARA REPROCESSAMENTO (conforme planilhas de custos reproduzidas e anexadas ao processo).

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

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

O custo de produção, para efeito de formação da base de cálculo do ICMS nas operações de TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, deve incluir somente as parcelas de MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA e ACONDICIONAMENTO que podem ser imputadas até a produção final deste produto (NAFTA PETROQUÍMICA). A produção final da nafta acontece no início do processo de DESTILAÇÃO DIRETA ou PRIMÁRIA (UDA) e a partir daí, não deve a mesma ser onerada com outros itens de custo que nada tem a ver com a produção da NAFTA PETROQUÍMICA.

Ocorre que o autuado majorou a base de cálculo, nas operações de transferências de NAFTA PETROQUÍMICA, ao incluir no custo da mercadoria produzida, PRODUTOS OU MATERIAIS CLASSIFICADOS pelo autuado como INTERMEDIÁRIOS, dentre eles, itens com o rótulo de RESÍDUO ATMOSFÉRICO, RESÍDUO DE VÁCUO, NAFTA DE COQUE, GASÓLEO PARA CRAQUEAMENO, DIESEL MÉDIO INTERMEDIÁRIO, QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV), DILUENTES PARA COMBUSTÍVEL etc., pois a NAFTA PETROQUÍMICA já é extraída na torre ou unidade de DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA ou torre de DESTILAÇÃO DIRETA/PRIMÁRIA. Em outras palavras: os produtos listados como “INTERMEDIÁRIOS” são carga ou matéria-prima para fabricação de outros produtos no processo de refino do petróleo, com exceção da NAFTA PETROQUÍMICA.

Considero, portanto, correto o procedimento adotado na auditoria fiscal, através da mensuração dos custos de produção da NAFTA PETROQUÍMICA, para efeito de apuração da base de cálculo de

transferência, considerando tão somente os elementos enumerados no art. 13, § 4º, da LC nº 87/96, e adstrito ao processo de produção dessa mercadoria, que se verifica na primeira etapa do refino, nas torres *pré-flash* ou nas torres de destilação atmosférica das refinarias da Petrobrás.

Ademais, a legislação do Estado da Bahia contida na Instrução Normativa nº 52/2013, publicada no D.O.E, de 18/10/13, é norma interpretativa que trata da base de cálculo nas operações de transferência interestadual, que se encontra em consonância com o CTN (art. 106, inc. I, art. 100 e art. 96) e com as regras positivadas na LC nº 87/96 (art. 13, § 4º, inc. II). Em se tratando de norma de caráter meramente interpretativo, a mesma retroage para atingir fatos geradores anteriores à publicação da mesma. A referida Instrução Normativa também interpreta como deve ser compreendido o conceito de CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA e a questão específica da ENERGIA ELÉTRICA, contida no item 1 e subitens 1.1 e 1.2 da citada norma. Abaixo o teor das disposições mencionadas:

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 52/2013

[...]

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

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

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

[...]

Na peça de defesa a Petrobrás aponta a ocorrência de erros com relação às notas fiscais nºs 1167, 1199 e 1217, posto que a fiscalização não teria adotado o mesmo critério de arredondamento, gerando diferenças de R\$ 196,40, R\$ 196,88 e R\$ 216,00 com uma majoração do custo.

Os autuantes concordaram com os erros apontados acima (notas fiscais fls. 36 a 39), e ratificaram os valores registrados pela impugnante. Dessa forma no mês de março de 2009, (notas fiscais 1167 e 1199): o valor do débito passa a ser de R\$ 1.812.494,03. No mês de abril de 2009 (nota fiscal 1217), o valor do débito passa a ser de R\$ 3.256.305,90. Os valores dos demais meses ficaram mantidos.

Os autuantes, na informação fiscal, após as correções nas notas fiscais apontadas na defesa, reduziram o Auto de Infração de R\$827.924,39 para R\$ 9.827.315,05.

RESUMO MENSAL DO AUTO DE INFRAÇÃO			
MÊS	VLR. ORIGINAL	VLR. REDUZIDO NO AI	NOVO VALOR ATUAL
FEVEREIRO	1.962.885,86	0,00	1.962.885,86
MARÇO	1.812.887,31	393,28	1.812.494,03
ABRIL	3.256.521,96	216,06	3.256.305,90
MAIO	398.051,08	0,00	398.051,08
JUNHO	729.139,92	0,00	729.130,92
SETEMBRO	1.668.447,26	0,00	1.668.447,26
TOTAL DO AUTO	9.827.933,39	609,34	9.827.315,05

Acato as deduções processadas pelos autuantes nos mesmos valores apresentados pelo contribuinte na peça impugnatória, no que se refere aos erros de ordem exclusivamente material.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0002/14-2**, lavrado

*ESTADO DA BAHIA
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)*

contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$9.827.315,05**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de julho de 2014

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO– RELATORA

JOWAN DE OLIVEIRA ARAUJO – JULGADOR