

PROCESSO - A. I. N° 206891.0002/14-2
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A - PETROBRÁS (REFINARIA LANDULPHO ALVES)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0147-04/14
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 06/10/2015

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0243-11/151

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 o pedido de realização de diligência ou perícia fiscal-contábil. Mantida a Decisão recorrida. Rejeitada as preliminares suscitadas. Decisão unânime. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a Decisão da 4ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 06/01/14, para exigir ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto nas operações com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior ao estabelecido em lei complementar, convênio ou protocolo, no valor de R\$9.827.924,39.

Consta na descrição dos fatos que trata-se de “*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*”, para o exercício de 2009 das 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 PETROQUÍMICA), 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.

Na Decisão proferida pela 4ª JJF, inicialmente foi afastada a preliminar de nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que houve cerceamento do direito de defesa, por não compreender a metodologia empregada para composição das contas objeto da glossa dos créditos e discriminação dos itens de custos que integraram o processo de produção da nafta petroquímica, fundamentando que o lançamento, encontra lastreado em documentos, relatórios e explicações acerca da metodologia de cálculo e apuração dos custos de produção da nafta petroquímica, bem como da indicação dos dispositivos legais e enquadramento da infração na LC 87/96 e na Lei 7.014/96. E que isso possibilitou o exercício do contraditório e a ampla defesa, visto 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 da instrução processual.

Observou ainda que as planilhas acostadas ao Auto de Infração, foram elaboradas em decorrência de atendimento à fiscalização, mediante apresentação pelo sujeito passivo de 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).

Indeferiu o pedido de realização de diligência ou de perícia, nos termos do art. 147, I, “a” do RPAF/99, por entender que os elementos contidos nos autos eram suficientes para formar a convicção do julgador e não haver necessidade de conhecimento especial de técnicos para provar os fatos alegados, cuja apreciação foi feita quando da análise do mérito da autuação.

No mérito apreciou 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 defendente apresentou quesitos sob o quanto de que seria necessário a realização de perito para respondê-las, por se tratar de matéria, eminentemente técnica. Contudo a Petrobrás 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 defendente foram abordadas, pelos autuantes, 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 autuantes 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 autuantes 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 Acordões 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: alugueis, 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 pelo autuado 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	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.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 663 a 710), o recorrente comenta a infração, argumentos defensivos apresentados quanto a preliminar de nulidade e do mérito e Decisão proferida pela 4ª JJF, que requer reforma pela nulidade ou improcedência da autuação, conforme passou a expor.

Reapresenta a preliminar de nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que houve cerceamento ao seu direito de defesa e prejuízo ao pleno exercício do contraditório visto que 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”, o que não foi acolhido na Decisão da primeira instância.

Diz que nas informações fiscais houve menção ao processo produtivo, fases da produção do refino, esclarecendo o que não consta da descrição dos fatos, possibilitando compreender que não se trata do custo de produção da Nafta e sim de suposta incompatibilidade entre a metodologia de apuração dos custos com o art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Entende que houve violação do art. 39, III, do RPAF/BA e requer nulidade do Auto de Infração por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator; art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.

Suscita a nulidade da Decisão em razão da violação ao princípio do contraditório, na medida que a 4ª JJF negou a reabertura do prazo de defesa acerca das informações fiscais aduzindo “fatos novos” (art. 127, §7º do RPAF/BA), esclarecendo o real objeto da autuação. Requer a nulidade da Decisão, em razão de preterição do direito de defesa, nos termos do art. 18, II, do RPAF/BA.

Suscita a nulidade da Decisão, por violação aos artigos 123, §3º, 145, 150, II tudo do RPAF/BA, em razão do indeferimento do pedido de provas ou realização de diligência suscitado na impugnação, sob a alegação de que os autos continham os elementos suficientes para a formação da convicção do julgador, com base no art. 147, I, “a” do RPAF.

Argumenta que tal indeferimento, resulta em grave prejuízo para o recorrente, caracteriza cerceamento do direito de defesa, dado a complexidade da questão, que o custo de produção da Nafta Petroquímica na REGAP (MG), perpassa pela análise processo produtivo, perícia, demonstração da (i) metodologia utilizada na apuração da base de cálculo nas transferências

interestaduais (custo fiscal); (ii) a produção da Nafta Petroquímica não é realizada exclusivamente na Unidade de Destilação Atmosférica (UDA), como fundamentado na Decisão; (iii) o custo fiscal aplicado nas transferências, deve ser feito à vista do processo de refino em cada refinaria, equivalendo à soma dos gastos com matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; (iv) só tomou conhecimento dos critérios e valor apurado no momento que se manifestou sobre as informações fiscais.

Afirma que o pedido de perícia ou diligência visa demonstrar a verdade material e o erro legal cometido pela fiscalização, nos termos do art. 2º do RPAF/BA e os seus indeferimentos, caracteriza cerceamento do direito de defesa, motivo pelo qual requer declarar a nulidade da Decisão.

Suscita ainda a nulidade da Decisão, com base na aplicação dos artigos 101 e 102 do CTN, c/c 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), dado a impossibilidade de o Estado da Bahia glosar crédito apurado segundo a legislação do Estado de origem, gerando potencial conflito federativo, por violação ao art. 167 do RPAF/BA.

Argumenta que apurou o custo fiscal da mercadoria produzida de acordo com os ditames da LC 87/96 (art. 13, §4º, II), lei do ICMS do Estado de origem da mercadoria transferida (artigos. 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da LINDB), que tem vigência apenas no território de cada um deles, nos termos da competência normativa que lhes confere a Constituição, território onde se constituiu a obrigação tributária, em razão da qual é pago o ICMS que se torna crédito fiscal no Estado de destino e neste contexto, a apuração do custo de produção da Nafta Petroquímica no Estado de origem, encontra na Resposta à Consulta de Contribuinte nº 147/98 DOT/DTL/SRE, cujo teor transcreveu em resumo transcreveu às fls. 676/678, o que não pode ser desconsiderado no Estado de destino, cuja legislação diverge do alcance do Estado de origem, atribuindo diferentes elementos do custo de produção das mercadorias nas transferências interestaduais de produtos industrializados, em ofensa aos arts. 1º, 18 e 25, §º 1º, todos da Constituição Federal:

Argumenta que se o Estado de destino entende que a legislação do Estado de origem exorbitou a competência normativa que lhe confere a Constituição Federal, resta-lhe apenas levar a questão ao STF, nos termos do art. 102, I, “f” da FC/88 para dirimir conflitos de interesses dos Estados, a exemplo do reconhecimento de repercussão geral em matéria análoga à presente no RE 628.075 RS, que decidiu a impossibilidade de se punir o contribuinte pelo respeito à legislação do Estado de origem.

Afirma que a impossibilidade de a fiscalização e a 4ª JJF desconsiderarem a legislação do Estado de origem é confirmada pelo art. 167 do RPAF, que disciplina que “*não se incluem na competência dos órgãos julgadores: I - a declaração de inconstitucionalidade;*”.

No mérito, afirma que a apreciação da controvérsia prescinde da análise de quatro aspectos:

1. A composição dos elementos formadores da base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos industrializados previstos no art. 13, § 4º, II, a LC nº 87/96;
2. O sistema de custeio adotado pelo recorrente para o produto;
3. O processo de refino que resulta na produção da NAFTA PETROQUÍMICA e os elementos de custos vinculados a este processo, e;
4. A compatibilidade entre as premissas contábeis e metodológicas indicadas pela fiscalização e o valor da base de cálculo utilizadas para glosar o crédito indevido.

Afirma que da simples leitura da Decisão, confirma que equivocou-se na apreciação de matéria, tanto quanto a atribuição dos dispositivos legais aplicáveis à questão, quanto ao desconsiderar as peculiaridades do processo produtivo de refino (desagregação).

No que se refere aos elementos formadores da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa de produtos industrializados (art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96), diz que a Decisão recorrida parte do pressuposto válido o fato de que a LC 87/96 fixou de forma taxativa e literal, os elementos do custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra;

material secundário; e acondicionamento).

Discorre sobre o alcance da definição apresentada pelo art. 13, §4º, II da LC 87/96, que entende não deve e não pode ser restrita a definições abstratas de cada um dos elementos, a luz do regime de não-cumulatividade (art. 150, §2º, I, da CF); interpretação teleológica e sistemática.

Contesta a fundamentação de que o critério estabelecido objetiva fazer a repartição da receita tributária entre o Estado de origem e o Estado de destino da mercadoria, e sim, operacionalizar a transferência de créditos de ICMS em obediência ao princípio da não-cumulatividade, de forma que assegure ao estabelecimento industrial utilizar os créditos relativo as aquisições de bens, em para compensar com o ICMS devido nas operações que realizar (arts. 19, 20, §1º, e 33, I, da LC 87/96), independentemente da destinação conferida ao resultado da produção (CF, art. 155, I c/c §2º, I).

Ressalta que no processo de industrialização, o preço (base de cálculo do imposto) é formado, pela soma dos custos, inclusive os de produção, ao qual se acresce uma margem de valor agregado. E como nas operações de transferência interna ou interestadual não há preço, instituiu se critérios de conteúdo econômico de modo que em obediência ao princípio da não cumulatividade, o ICMS incida sobre o valor agregado, mas que o valor do crédito fiscal transferido não pode ser inferior ao tributado na origem, evitando tributação em cascata.

Cita o art. 938 do RICMS/97 (art. 22 da Lei nº 7.014/96), que trata de método de arbitramento da base de cálculo, na qual são incluídos os custos do estabelecimento industrial inclusive os gastos com os insumos utilizados e conclui que os gastos com todos os insumos utilizados na produção da mercadoria transferida (custos) – autorizam a apropriação de crédito de ICMS, nos termos dos arts. 19, 20, §1º, e 33, I, da LC 87/96 –, devem integrar a base de cálculo na “operação”, ao contrário do que afirmou a Fiscalização e ratificou a e. 5ª Junta de Julgamento Fiscal.

Destaca que existe uma relação entre o direito ao creditamento e a composição do custo, cujas restrições estabelecidas no Convênio ICM 6688, foram excluídas na LC nº 87/96 e conclui que não tem fundamento considerar o ICMS cobrado em determinado gasto com um insumo para fins de apropriação de crédito de imposto – tributo que onerou o custo de produção –, mas não admiti-lo para formação do custo de transferência, que fixará justamente o montante do crédito a ser transferido entre os estabelecimentos.

Comenta a distinção ontológica, para fins tributários, entre material secundário e produtos intermediários, não só que ambos caracterizarem custos de produção, a exemplo da definição do art. 108 da Lei e o art. 51, § único, da Lei Estadual nº 4.825/89 já revogada, bem como reconhecimento desta diferenciação em Decisão proferida pelo Tribunal de Justiça da Bahia (Acórdão nos Embargos de Declaração nº 0122742-05.2006.8.05.0001: 16/07/2012).

Conclui esta linha de recírculo afirmando que qualquer bem ou serviço adquirido pelo contribuinte e vinculado ao processo de industrialização, que componha o custo de produção do estabelecimento, há de se enquadrar em uma das categorias prevista no art. 13, §4º, II, da LC 87/96.

E que, na situação presente não pode ser excluído da base de cálculo da nafta petroquímica, os bens registrados nas contas contábeis “CONS INTERMEDIARIOS e CONS GÁS NATURAL” e “Ativ.Mat. - Refino” sem detalhar as mercadorias que integram-na e tampouco de que forma o contribuinte utiliza-os, para constituir o crédito tributário sem o amparo na legislação pátria.

Diz que nestas circunstâncias, ao contrário do que afirmado pela 4ª JJF, é descabido aplicar-se às “operações” realizadas pela PETROBRÁS as premissas que motivaram o lançamento fiscal no Auto de Infração nº 206891.0002/14-2, inclusive aquelas que [incoretamente] se diz estabelecidas no REsp nº 1.331.033-SC, mencionando [...] 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, 2/4/2013), não possuindo qualquer relação com a controvérsia, em especial, a incidência da restrição ao crédito presumido do IPI, cujo reconhecimento do direito da utilização do crédito fiscal do ICMS é assegurado (art. 33, II, “b” da LC 87/96).

Também, a Decisão contida no Recurso Especial nº 1109298/RS, DJe 25/05/2011, cuja Decisão do STJ consignou expressamente que “*na saída das mercadorias do Centro de Distribuição Paulista, o recorrente registrava como valor das mercadorias um preço superior ao custo de produção, próximo ou maior do que o valor final do produto (nas alienações ocorridas entre a Filial gaúcha e o comércio varejista ou atacadista daquele Estado)*”.

Afirma que no caso analisado, havia agregação de valor à mercadoria no centro de distribuição além dos elementos de custo de produção, o que levou o Poder Judiciário a entender ser incorreta a formação da base de cálculo da operação, o que difere do contexto fático da situação em questão, para adotar as pessões daquele julgado, com relação ao método de formação de custos da PETROBRÁS, tanto de produção como “custo fiscal” (art. 13, §4º, II, da LC 87/96), formados de acordo com a legislação societária, sem manipulação da base de cálculo.

Quanto ao custeio de produção de nafta, diz que requer processo de refino de desagregação, gerando produtos intermediários que são misturados, processados e tratados para a especificação de derivados comerciais a exemplo da parafina, GLP, produtos asfálticos, querosene, solventes, óleos combustíveis, lubrificantes, óleo diesel e combustível de aviação, cujos custos de produção (matéria prima, material secundário, mão de obra, acondicionamento), são rateados por critérios arbitrados, utilizando o método da margem bruta percentual do valor líquido realizável, repartidos proporcionalmente aos volumes produzidos e valores médios de realização.

Alega que utiliza o custeio por absorção, que é compatível com a legislação societária e fiscal, ao teor do art. 13 do Dec.-Lei nº 1.589/77, cujos custos são formados pelas contas 41 a 49, mas que por força do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, o custo fiscal – custo da mercadoria produzida – é calculado apenas pelas contas 41 a 44, ou seja: 41 – Matéria Prima; 42 – Materiais; 43 – Pessoal; 44 – Serviços de terceiros, utilizando classes para apropriação dos custos de produção das Refinarias (processo de refino) e as respectivas utilizações são explicadas da seguinte forma: 4101000001 - CONS MATÉRIA - PRIMA (consumo de matéria prima - Petróleo); 4101000002 - CONS INTERMEDIÁRIOS (consumo de intermediários – outros produtos que não são petróleo, mas compõem a produção - integrada); 4101000002 - CONS DERIVADOS; 6420300047 - Ativ.Mat. - Refino (todos os materiais indiretos); 6430300047 - Ativ.Pes. - Refino (mão de obra); 6440300047 - Ativ.Serv. - Refino (todos os serviços utilizados); 6450300047 - Ativ.Enc/Imp. - Refino (impostos); 6480300047 - Ativ.Dep. - Refino (Depreciação); 6490300047 - Ativ.Rec.- Refino (recuperação de custos).

Afirma que na formação do custo fiscal do refino, ao contrário do que afirmou a fiscalização, não 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).

Diz que ao excluir os gastos com o consumo de intermediários, isto é, de todos os outros produtos que não são petróleo, mas compõem a produção (4101000002), e todos os materiais indiretos (6420300047), o Acórdão afirmou que nenhum bem além do petróleo é utilizado na industrialização da nafta petroquímica, de forma que o custo dela seria formado somente pela matéria prima e pelo serviço (4101000001; 6430300047 e 6440300047).

Aduz que esta premissa não possui, a exemplo de produtos secundários que são indispensáveis à produção da nafta petroquímica, como, Amina neutralizante, Amônia (NH3), Dehazer, Desemulsificante, Inibidor de corrosão fílmico, Inibidor de corrosão para água de refrigeração, Soda caustica ou Hidróxido de Sódio (NaOH), todos utilizados no processo destilação, conforme laudos juntados aos autos.

Ressalta que a Decisão não é compatível nem mesmo com a Instrução Normativa nº 52/2013, que “*considera 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*”, situação que se aplica aos diversos

itens que se enquadram neste conceito e foram alocados na conta 6420300047 - Ativ.Mat. - Refino (todos os materiais indiretos) e na conta 4101000002 - CONS INTERMEDIÁRIOS (consumo de intermediários – outros produtos que não são petróleo, mas compõem a produção - integrada), não foram contabilizados no custo encontrado pela Fiscalização.

Cita, por exemplo, a energia, água, vapor e demais produtos químicos empregados até o momento do ingresso na torre de destilação atmosférica, para tratamento do petróleo, no qual essas mercadorias sofrem consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas no processo industrial, exatamente como exige a Instrução Normativa nº 52/2013, que foi confirmado no próprio Acórdão:

“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 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”.(p. 19 do Acórdão).

Pelo exposto, diz que fica claro que o procedimento da fiscalização, acolhido pelo Acórdão da 4^a JF, não analisou o processo produtivo da Nafta Petroquímica, no sentido de identificar o papel de cada um dos produtos utilizados nele para, daí, fundamentar e afastar ou não aqueles que entendia incompatíveis com o art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96.

Esclarece que o produto comercializado [Nafta *Full Range*], foi transferida da REGAP (MG) para a RLAM (BA) é produzida exclusivamente na Unidade de Destilação Atmosférica (UDA), em razão disso, por entender que a empresa não poderia apurar o custo de transferência pela metodologia utilizada, pois isso implicaria em alocar na nafta gastos incorridos em fase produtivas que não participam de sua industrialização. Contudo, os documentos em anexo demonstram que a situação é diversa, em especial porque, ao contrário do que se presumiu até aqui, a NAFTA BRASKEM não é formada exclusivamente por nafta petroquímica.

Ressalta que a fiscalização indica que a Nafta originada na UDA é produzida na faixa de destilação entre 65°C até 135°C, enquanto os contratos firmados entre a PETROBRAS e a COPENE e BRASKEM, comprovam, que o derivado a ser fornecido é nafta *full range*, com faixa de destilação aproximada entre 30° e 200°C. (Cláusula 3.1. do contrato com a COPENE).

E ainda, que a Nafta comercializada é a Nafta parafínica, quando nos contratos firmados identifica que o derivado é composto tanto por Nafta Naftênica, quanto por Nafta Parafínica, (Cláusula Segunda, subitem 2.1.3, Cláusula Sexta, itens 6.4 e 6.5, e do Anexo I, itens “1. NAFTA PARAFÍNICA” e “2. NAFTA NAFTÊNICA”).

Ou seja, a Nafta Petroquímica não é formada apenas pelo produto originado na UDA, mas, também, em outros processos do refino do petróleo, como confirma o trabalho em anexo, elaborado no âmbito do Programa Escola de Química/Agência Nacional do Petróleo – Processamento, Gestão e Meio Ambiente na Indústria de Petróleo e Gás Natural. Nele, é possível se verificar que a produção da Nafta Petroquímica possui origem, por exemplo, também nos processos de Coqueamento retardado (p. 38), Alquilação (p. 43), Reforma catalítica (p. 43), todos realizados em unidades diversas da UDA.

Consequentemente, ao contrário do que se afirmou, a Nafta entregue à BRASKEM não é produzida exclusivamente na UDA, mas também em outras unidades da planta industrial de cada uma das refinarias. Na REDUC, por exemplo, a NAFTA é fruto de vários processos, cada qual com

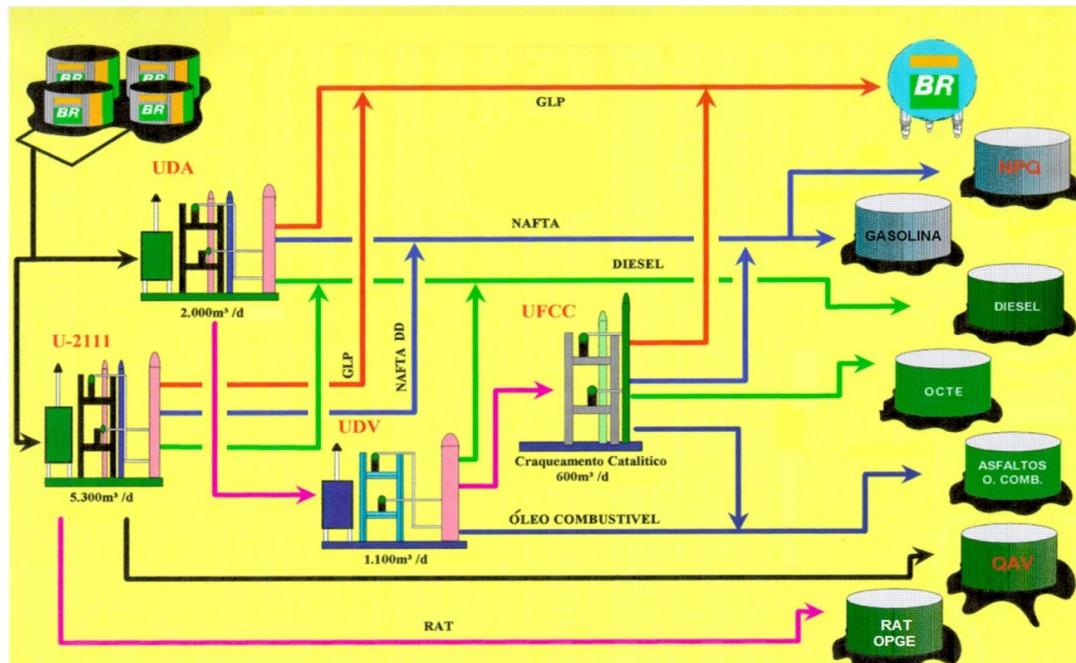
um corte de Destilação diverso, entre os quais:

- Destilação (U-1210): Processa Petróleo Nacional; a faixa de destilação desta está entre 45°C a 190°C;
- Destilação (U-1510): Processa Petróleo Importado; a faixa de destilação desta está entre 30°C a 170°C;
- Destilação (U-1710) - Processa Petróleo Importado; a faixa de destilação desta está entre 30°C a 170°C;
- Fracionadora (U-2400) - Processa Nafta da U-1210 e da U-1710; a faixa de dest. desta está entre 40°C a 100°C;
- Unidade de Coqueamento Retardado (U-4100) e Hidrotratamento de Nafta (U-4300), que processa também Petróleo da U-1510; a faixa de destilação desta está entre 45°C a 190°C;
- Unidade de processamento de Gás natural (U-2500) - Nafta com faixa de destilação entre 44 a 60°C;
- Unidade de processamento de Gás natural (U-2600) - Nafta tem faixa de destilação entre 44 a 60°C;
- Unidade de processamento de Líquido de Gás natural (U-3400) - Nafta tem faixa de destilação entre 41 a 53°C;
- Unidade de processamento de Líquido de Gás natural (U-5000) - Nafta tem faixa de destilação entre 41 a 53°C;

No que se refere ao sistema de custeio adotado para a nafta petroquímica, afirma que, ainda que a NAFTA BRASKEM fosse produzida exclusivamente na UDA, o Auto de Infração deveria ser julgado insubstancial, o que não foi analisado pelo Acórdão da 4ª JJF, já que apurou a base de cálculo alicerçado nos custos indicados pelo recorrente, formado em razão de todo o processo de refino, quando deveria, segundo afirmou, considerar isoladamente o processo produtivo da Unidade de Destilação Atmosférica (UDA). Ou seja, a fiscalização observou a regra contábil adotada de custeio por absorção, considerando as contas contábeis que entendeu compor o custo fiscal, sem qualquer alteração no método de custeio para fins de valorá-las.

Afirma que o cálculo do custo “fiscal” (art. 13, §4º, II da LC 87/96) foi efetuado pela fiscalização, excluindo das classes “CONS. INTERMEDIÁRIOS” e “Ativ. Mat. – REFINO”, promovendo a recomposição do custo utilizado para a formação da base de cálculo na transferência, sendo glosada a diferença entre o valor encontrado e aquele utilizado.

Apresenta à fl. 700 um fluxograma simplificado da produção a partir da Refinaria de Manaus (REMAN), por exemplo, pode ser ilustrado da seguinte forma:



Diz que a produção da nafta petroquímica é integrada a outros derivados do petróleo e não é possível isolar-lhe os custos de produção sem violar a legislação sobre o tema (art. 13 do DL 1.589/77) ou comprometer a formação do custo dos demais produtos originados do refino.

Apresenta um quadro demonstrativo exemplificativo, com indicação das contas totalizando R\$1.000,00 e rateio do porcentual por produto (diesel/36%; Gasolina/27%; Nafta Petroquímica/8%; QVA/3%; OCTE/21%; ASFALTO/3%; RAT/2%, totalizando 100%).

Atribuiu valor de realização de R\$1.500,00 o que resultaria em custo de R\$80,00 para a Nafta, se aplicado sobre o VLR dos custos das contas contábeis de nºs 41 a 49.

Diz que para determinar o custo de produção previsto pelo art. 13, §4º, II da LC nº 87/96, utiliza proporcionalidade, a fim de formar o custo fiscal de transferência, apurando um coeficiente no qual para o numerador indicou os custos a partir das contas “41 - Matéria Prima”, “42 - Materiais”, “43 - Pessoal” e “44 - Serviços de Terceiros” e limitado à soma entre os custos com “matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento” e no denominador o valor do custo de produção (contas 41 a 49), cujo coeficiente fiscal seria 0,9096 que multiplicado pelo custo de produção unitário de R\$ 729,74, resulta em base de cálculo para as transferências interestaduais e R\$ 663,77 (R\$ 729,74 x 0,9096).

Afirma que no exemplo apresentado, enquanto o custo de produção dos 109.628,39 m20 de NAFTA BRASKEM seria R\$ 80 milhões, a base de cálculo do ICMS, na transferência para o Estado da Bahia, seria de R\$ 72,77 milhões, diante da metodologia utilizada para compatibilizar a incidência dela com as peculiaridades do processo de refino – desagregação – e com a LC 87/96.

Conclui dizendo que no caso concreto, o custeio por absorção utilizado é a única metodologia que permite apurar-se **os custos de produção de cada derivado**, é compatível com o processo de refino, no qual são gerados compulsoriamente constituintes intermediários que são posteriormente misturados, processados e tratados para a especificação de derivados.

E que, ainda que a NAFTA BRASKEM, fosse produzida apenas nas torres de destilação UDA e Unidade de Destilação a Vácuo (UDV), outros produtos originados passariam por processos de Conversão (Térmica, Catalítica, Reforma Catalítica e Alquilação Catalítica), Tratamento (Cáustico e Hidrotratamento) e de Fundos (Coqueamento retardado, Desasfaltação, RFCC, Hidrocraqueamento) para serem comercializados, não sendo possível isolar os custos da UDA e na UDV, para fins de se apurar o custo da NAFTA BRASKEM, porque implica na distorção do custo dos demais derivados (gasolina, diesel, óleo combustível, QVA, entre outros), cuja natureza do processo produtivo não permite igual isolamento dos custos de produção, utilizando o método do custeio por absorção, previsto no art. 13 do DL 1.589/77, reconhecidos pela fiscalização,

Argumenta que há inconsistências nos valores apurados no auto a partir do questionamento formulado pela fiscalização quanto aos os gastos alocados de CONS. INTERMEDIÁRIOS E Ativ. Mat. – REFINO, visto que se essas contas contábeis não compõem o custo fiscal (o que não é o caso), sendo necessário a adoção de uma nova metodologia de rateio, o que implicaria em alteração na alocação dos gastos incorridos nas diversas fases do processamento do refino.

Contesta a fundamentação da JJF de ser incorreto o método de custeio por absorção utilizado pela empresa ao alocar custos na NAFTA BRASKEM relativamente a insumos utilizados efetivamente apenas em fases do refino posteriores à produção dela, ou seja, 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.

Alega que na autuação a apuração da base de cálculo foi feita a partir dos valores apurados pelo recorrente, a partir do custeio por absorção e com base nos custos de produção atribuídos à NAFTA BRASKEM proporcionalmente ao volume produzido multiplicado pelo preço/valor médio de realização (método da margem bruta percentual do valor líquido realizável) e que o atribuído pela fiscalização não reflete a aplicação dos critérios que sustenta correta, expurgando do cálculo as parcelas que são incompatíveis com a base de cálculo prevista na LC 87/96.

Entende que se o custo de produção apurado estava incorreto, a fiscalização deveria arbitrá-lo, em conformidade com o disposto no art. 938 do RICMS/97, e sem prejuízo da nulidade do lançamento, pela contradição entre o critério adotado ao utilizado, é provável que a apuração do custo de produção da NAFTA BRASKEM de acordo os critérios afirmados corretos implicasse em base de cálculo bem superior àquela utilizada pelo recorrente haveria apropriação de crédito superior ao devido. Explique-se:

1. A Fiscalização sustenta correto verificar o custo de produção da NAFTA BRASKEM levando-se em consideração apenas a fase primária do refino (destilação atmosférica e destilação à vácuo) e os itens previstos no art. 13, §4º, II da LC 87/96 que dela participam, inclusive por rateio.
2. Os processos de refino da UDA – Unidade de Destilação Atmosférica tem como resultado uma cesta de produtos que possuem valores diversos, mas a maior parte do resultado dessa fase produtiva – RAT (Resíduo Atmosférico) – é mercadoria de pouco valor, como se afirmou no Auto de Infração:
3. “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”. (vide informações fiscais)
4. No resultado final dessa fase da produção, a NAFTA BRASKEM representaria proporção maior no valor líquido realizável comparativamente àquela considerada ao final todo o processo de refino, pois: i) produtos de elevados valores agregados ainda não existem até aqui (produzidos na Unidade de Destilação à VÁCUO, p.ex.); ii) a maior parte do volume até aqui produzido possui baixíssimo valor líquido realizável.
5. Por outro lado, pela metodologia que a Fiscalização afirma correta, os gastos com petróleo – matéria-prima e principal custo do refino – apenas poderiam ser atribuídos aos derivados produzidos na UDA e na UDV; nas demais fases da produção não há uso de petróleo, mas produtos intermediários obtidos a partir da destilação, que integrariam os respectivos custos.
6. Consequentemente, ao se fazer a distribuição dos custos absorvidos apenas na UDA proporcionalmente à margem bruta percentual do valor líquido realizável da Nafta Petroquímica ao final da destilação – quando o percentual sobre o resultado é bem superior àquela verificada depois de todo o refino – os custos de produção lhe atribuídos serão maiores do que aqueles indicados no auto e, possivelmente, apurados pela próprio recorrente.

Por fim, há mais uma inconsistência no aspecto quantitativo do lançamento, na medida em que a Fiscalização utilizou indevidamente o coeficiente fiscal aplicado pelo recorrente para apurar o “custo fiscal de transferência”, com base no “custo de produção” encontrado.

Aduz que o coeficiente fiscal é um indicador para se apurar a proporção entre a base de cálculo dos derivados nas transferências interestaduais (art. 13, §4º, II da LC nº 87/96) formada com base nas contas “41 - Matéria Prima”, “42 - Materiais”, “43 - Pessoal” e “44 - Serviços de Terceiros”, por um lado, e o custo de produção, composto pelas contas 41 a 49, por outro e se a fiscalização recalculou o custo de produção dos derivados, a partir das contas 41, 64 (mão de obra) e 64 (todos os serviços utilizados), não há falar-se em incidência do coeficiente fiscal. Os valores indicados no auto não foram realizados em função do custo de produção, mas apenas das contas que se afirma compatíveis com o art. 13, §4º, II da LC nº 87/96, o que resultou em erro no critério quantitativo do lançamento fiscal.

Reafirma a necessidade de realização de diligência fiscal, dado às inconsistências trazidas e complexidade da matéria na apuração do custo de produção e quantificação do custo fiscal.

Afirma que procedeu a apuração e recolhimento do ICMS de forma correta, houve legítima apropriação dos créditos decorrentes da transferência de NAFTA e formula questionamentos que espera serem respondidos (fls. 708/709), requerendo o julgamento pela nulidade do Auto de Infração pelos motivos que expôs.

A PGE/PROFIS no Parecer às fls. 715/716, comenta a autuação e o inconformismo do recorrente, com relação ao alcance das rubricas estabelecidas na LC para fixação do custo de produção utilizado que não são aceitos pelo CONSEF, cujas características não se amoldam ao conceito de MP, MS e os demais custos indiretos de fabricação, apropriado pela empresa e que não tem respaldo na LC 87/96. Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

No Recurso Voluntário interposto o sujeito passivo suscitou diversas nulidades que dado a amplitude faço um resumo para facilitar sua apreciação:

- a) Do Auto de Infração – não indicação da *metodologia da glosa dos créditos*;

- b) Da Decisão – cerceamento de defesa – não reabertura do prazo de defesa (fatos novos);
- c) Da Decisão - indeferimento do pedido de provas ou realização de diligência;
- d) Da Decisão - impossibilidade de glosa de crédito (Estado), apurado segundo a legislação do Estado de origem, que foi desconsiderada (art. 167 do RPAF – inconstitucionalidade).

Quanto ao item “a”, observo que conforme apreciado na Decisão da primeria instância a descrição da infração indica falta de 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, II da LC 87/96, de NAFTA PETROQUÍMICA da PETROBRÁS, de Betim/MG (REGAP), para o Estado da Bahia. Observo que, nas fls. 3 e 4 foram identificados a composição dos cálculo com base nos custos de produção da nafta petroquímica, cujos demonstrativos juntado às fls. 14/18 e 25 a 33, que foi precedido de intimação com discriminação dos elementos de custo (fl. 23), o que demonstra ter o estabelecimento autuado participado efetivamente da ação fiscal e da instrução processual. Ressalte-se que o mesmo estabelecimento já foi autuado anteriormente com imputação de infração da mesma natureza relativo ao exercício de 2008, o que culminou na Decisão contida no Acórdão JJF 205-05/13 (fls. 94 a 135), julgado em 21/11/13. Deve ser considerado ainda, que após a expedição de diversas intimações (fls. 137 a 296), o estabelecimento autuado apresentou as planilhas 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, confirmando que a NAFTA PETROQUÍMICA ou NAFTA BRASKEM (nome comercial) é aquela obtida no processo de destilação direta ou destilação atmosférica (UDA).

Portanto, considero que os demonstrativos relacionam valores de elementos de custos que foram extraídos das planilhas apresentadas pelo próprio estabelecimento autuado e diante da explicação das exclusões dos valores dos itens de elementos de custos, que não foram considerados na apuração da base de cálculo da operação de transferência, não houve cerceamento do direito de defesa, por ser compreensível a metodologia aplicada.

Relativamente a nulidade suscitada do item “b”, que a empresa alega ter sido aduzidos fatos novos na informação fiscal, além de esclarecer o objeto da autuação e que deveria ser reaberto o prazo de defesa (art. 13, §7º do RPAF/BA), constato que, na defesa a empresa alegou ter ocorrido erro de apuração em razão do critério de arredondamento (fl. 388/389), tendo indicado as diferenças de valores totalizando R\$609,34, relativo as Notas Fiscais nºs 1167, 1199 e 1217 (fls. 36 a 39). Por sua vez a fiscalização na informação fiscal acolheu as alegações neste sentido, (disponibilizou a informação fiscal em 17/03/14 – fl. 523) e a empresa se manifestou em 17/07/14 (fls. 526 a 530).

Pelo exposto, considerando que a 4ª JJF acolheu integralmente o argumento relativo a diferença de valor em razão do critério de arredondamento, por ser pouco relevante (valor de R\$609,34 diante da exigência totalizando valor de R\$9.827.924,39), não considero que tenha sido aduzido fato novo, como alegado. Da mesma forma, com relação à alegação de que só entendeu a autuação com a informação fiscal, conforme apreciado anteriormente, os demonstrativos juntados ao processo são compreensíveis na apuração da base de cálculo, além de já ter sido autuado e se defendido em autuação anterior pelo mesmo motivo. Ressalto que o Auto de Infração foi lavrado em 06/01/14, após a publicação da alteração promovida pelo Decreto nº 14.898, de 27/12/13, com efeitos a partir de 01/01/14, inserindo a regra procedural prevista no § 8º do art. 127 do RPAF/BA, que estabelece:

§8º É dispensada a ciência do sujeito passivo na hipótese de refazimento de demonstrativo ou levantamento efetuado em função de argumentos e provas apresentadas pelo autuado.

Portanto, na informação fiscal não foram aduzidos fatos novos, nem anexados aos autos novos demonstrativos, visto que foram acatados todos os valores relativos a erros apontados como ocorridos pela fiscalização, que implicaram nos ajustes dos demonstrativos originais constantes dos autos e já fornecidos anteriormente ao sujeito passivo, não havendo necessidade de

cientificar o autuado da informação fiscal prestada pelos autuantes. Por isso, não considero ter sido aduzido fato novo na informação fiscal e rejeitada a nulidade suscitada.

Quanto a nulidade suscitada da Decisão (item “c”), sob o argumento de que a negação da realização da diligência ou perícia caracteriza cerceamento do direito de defesa, observo que o indeferimento do pedido foi fundamentado com base no art. 147, I, “a” e “b” do RPAF/BA.

Portanto, o deferimento do pedido de realização de diligência ou perícia é uma faculdade delegada ao julgador, quando considerar suficiente para a formação de sua convicção, os elementos contidos nos autos, ou quando for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos de posse do requerente que possam juntar aos autos.

Na situação presente, o levantamento fiscal foi efetuado com base nas planilhas de custos apresentadas pelo estabelecimento autuado, tendo a fiscalização elaborado demonstrativos próprios no qual elencou parte dos elementos dos custos de produção para apurar a base de cálculo das operações de transferências. Logo, o contribuinte de posse dos demonstrativos juntados aos autos, pode identificar quais outros elementos não teriam sido considerados, e elaborar demonstrativos próprios para acostar ao processo, exercendo o seu direito de defesa.

Logo, considero correta a Decisão no que se refere a não realização de diligência ou perícia e com os mesmos fundamentos, indefiro o pedido de realização de diligência de perícia, visto que a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos e refere-se a documentos que são de posse do estabelecimento autuado.

No que se refere ao pedido de nulidade da Decisão, sob o argumento da impossibilidade de glosa de crédito apurado segundo a legislação do Estado de origem, que foi desconsiderada, observo que a 4ª JJF fundamentou que o imposto exigido tem como fundamento a apuração da base de cálculo nas operações de transferências de mercadorias de outros Estados para o Estado da Bahia, conforme previsto no art. 13, § 4º da LC 87/96.

Logo, em se tratando de aplicação de regra estabelecida em Lei Complementar, os contribuintes localizados em todos os Estados da Federação são obrigados a se submeterem, não podendo atribuir qualquer valor as mercadorias fabricadas e transferidas para outros Estados, sob pena de ferir o pacto federativo. Assim sendo, caso a base de cálculo seja apurada em desconformidade com as regras estabelecidas na citada Lei, implica em aumento ou diminuição da base de cálculo o que reflete no crédito fiscal a ser suportado ao Estado destinatário das mercadorias transferidas. Neste caso, não há qualquer violação ao disposto no art. 167, I do RPAF/BA, que restringe a competência dos julgadores quanto a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária, visto que não se trata de questão de inconstitucionalidade. Ressalto ainda, que cada Estado membro da Federação tem competência para instituir o ICMS, desde que a Lei ordinária não conflite com as regras gerais contidas na Lei Complementar. Em se tratando de constituição da base de cálculo em operação de transferência interestadual, a regra prevista no art. 13, §4º da LC 87/96 é a mesma que foi inserida no art. 17, §8º da Lei nº 7.014/96. Por isso, fica indeferido, também, este pedido de nulidade.

Quanto aos aspectos de validade da apuração da base de cálculo, o mesmo será apreciado quando das razões de mérito, o que será feito a seguir.

No mérito, o recorrente apresenta quatro aspectos de controvérsia a serem apreciados:

1. A composição dos elementos formadores da base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos industrializados previstos no art. 13, § 4º, II, a LC nº 87/96;
2. O sistema de custeio adotado pelo recorrente para o produto;
3. O processo de refino que resulta na produção da NAFTA PETROQUÍMICA e os elementos de custos vinculados a este processo, e;
4. A compatibilidade entre as premissas contábeis e metodológicas indicadas pela fiscalização e o valor da base de cálculo utilizadas para glosar o crédito indevido.

No tocante ao primeiro argumento, o recorrente contesta o alcance da definição prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96, manifestando entendimento de que a constituição da base de cálculo nas operações de transferência deve ser feita com base no custo de produção e não de forma taxativa e literal dos elementos de custo: matéria prima, mão de obra, material secundário e acondicionamento.

Quanto a este argumento, não merece qualquer reparo a Decisão da primeira instância, fundamentando que a Constituição Federal de 1988 (art. 155, §2º), de forma expressa, remeteu para a lei complementar a definição de contribuintes e definição de base de cálculo, cuja regra específica para as operações de transferência foi estabelecida no art. 13, § 4º, da LC 87/96, no que se refere a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular.

Portanto, em se tratando de constituição de base de cálculo, a regra estabelecida no art. 13, §4º, II da LC 87/96, estabeleceu de forma taxativa e literal, os elementos do custo de produção (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), para constituição da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, entendimento que tem sido prevalente nas decisões prolatadas por este Conselho Estadual de Fazenda, a exemplo das decisões contida nos Acordãos nºs CJF 082-12/12, CJF 0432-12/11 e CJF 0166-12/12, mencionados no Auto de Infração.

Ressalto ainda, que na situação presente foi feito um levantamento fiscal que resultou na elaboração de demonstrativos para apurar a base de cálculo de transferência, compondo valores de elementos de custo fornecidos pelo próprio estabelecimento autuado, de acordo com o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e não se trata de hipótese de arbitramento de base de cálculo prevista no art. 22, I, §1º, IV, “a” da Lei nº 7.014/96 (art. 938, IV do RICMS/97), como argumentado pelo recorrente.

A apuração da base de cálculo por meio de arbitramento trata-se de medida excepcional, quando não for possível a apuração do valor real, quando a operação ocorrer sem emissão de documento fiscal ou com documentação fiscal inidônea; falta de apresentação dos documentos fiscais e contábeis; utilização irregular de sistema eletrônico de processamento de dados ou qualquer outro caso em que se comprove a sonegação do imposto, conforme disposto no art. 22 da Lei nº 7.014/96.

Na situação presente, o levantamento fiscal foi feito com base em documentos fiscais regularmente emitidos e escriturados, nem foi questionado a idoneidade dos documentos, nem da escrituração fiscal e contábil, motivo pelo qual não procede o argumento de que devia ser arbitrada a base de cálculo.

Ainda neste tópico, quanto ao argumento de que para fins de apropriação do crédito fiscal não foram considerados os produtos intermediários que se equiparam a “material secundário”, observo que conforme apreciado na Decisão recorrida, foram considerados os elementos de custo de forma restritiva como previsto na LC 87/96 e mesmo existindo decisões prolatadas por Tribunais Superiores e TJ/BA (energia elétrica), tais decisões não possuem efeitos vinculantes à administração tributária estadual, motivo pelo qual não acato tal argumento.

Quanto ao sistema de custeio, que a empresa argumenta adotar o custeio por absorção, o recorrente alega que não foram considerados na composição da base de cálculo:

- a) *“produtos secundários que são indispensáveis à produção da nafta petroquímica”*, a exemplo de... Amina neutralizante, Amônia (NH3), Dehazer, Desemulsificante, Inibidor de corrosão fílmico, Inibidor de corrosão para água de refrigeração, Soda caustica ou Hidróxido de Sódio (NaOH), todos utilizados no processo destilação; e,
- b) “materiais indiretos” alocados na conta 6420300047 - Ativ.Mat. - Refino (todos os materiais indiretos) e na conta 4101000002 - CONS INTERMEDIÁRIOS (outros produtos que não são petróleo, mas compõem a produção - integrada), não contabilizados no custo encontrado pela

Fiscalização, a exemplo, da energia, água, vapor e demais produtos químicos empregados até o momento do ingresso na torre de destilação atmosférica, conforme laudos juntados aos autos.

Conforme fundamentado na Decisão da primeira instância, não há incompatibilidade entre a apuração do custo de produção por absorção e a apuração da base de cálculo com base nas disposições previstas na LC 87/96. Ou seja, adotando o sistema de custo por absorção, leva-se em consideração todos os gastos incorridos no processo produtivo, objetivando atender a legislação societária para a apuração do resultado e também por ser aceito pela legislação fiscal (imposto de renda).

Entretanto, em se tratando de operações de transferências interestaduais, a LC 87/96 fixou, de forma taxativa e literal (art. 13, §4º), 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. Logo, não procede a alegação de que não foi considerado o sistema de custeio adotado pela empresa.

Quanto aos produtos que afirmou serem secundários utilizados no processo de destilação (amina neutralizante, amônia, dehazer, desemulsificante, inibidor de corrosão fílmico e para água de refrigeração, soda caustica (NaOH), observo que conforme Relatórios Técnicos elaborados pelo recorrente e juntadas com a defesa às fls. 426 a 449, são produtos destinados a proteção dos equipamentos, principalmente para evitar o processo corrosivo dos equipamentos. Também sintetizado no quadro demonstrativo juntado com a defesa às fls. 386/387. Portanto, não se trata de material secundário como afirma o recorrente e sim material de consumo, consequentemente, não integra a base de cálculo nas operações de transferências.

Quanto aos “materiais indiretos” alocados na “Ativ.Mat. – Refino”, a 4ª JJF fundamentou que as denominadas “utilidades”, mesmo necessárias 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*”, o que considero correto, visto que apesar de serem utilizadas no processo produtivo, para efeito da apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos industrializados, não se caracterizam como matéria prima, material secundário, mão de obra direta ou acondicionamento, como previsto no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/97.

Com relação a energia elétrica, como ressaltado pelos autores, Decisões do STF confirmam que não constitui insumo no processo produtivo e sim um bem de consumo (RE 573.217 AgR/SC; AI 813994 AgR/SP e AI 761990 AgR/GO). Logo, não integra a base de cálculo do ICMS nas operações de transferências.

No que se refere a natureza do produto comercializado (Nafta Full Range), o recorrente alega que a fiscalização tomou como base a nafta parafínica originada da Unidade de Destilação Atmosférica (UDA), que é produzida na faixa de destilação entre 65°C a 135°C, mas que o contrato com a COPENE prevê comercialização com destilação aproximada de 30°C a 200°C, ou seja, tanto de nafta parafínica como nafta naftênica processada em outras unidades que não a UDA.

Ressalto que neste processo foi exigido ICMS apenas com relação as transferências de nafta petroquímica produzida na Refinaria Gabriel Passos em MG (REGAP), conforme indicado na descrição dos fatos (fl. 8). Já o exemplo de produção em diversas unidades apresentado na fl. 698 do presente Recurso, se refere a Refinaria Duque de Caxias/RJ (REDUC), que envolve diversas unidades (destilação, fracionamento e coqueamento), com variação de 30°C a 190°C.

Conforme planilhas de custos fornecidas pelo próprio autorado e confirmado em e-mails trocados com a fiscalização a exemplo do juntado às fls. 138 e 139, no qual é informado que a nafta sai da torre de destilação e passa por uma torre debutanizadora (separa o propano e butano da nafta) e “então enviada para os tanques de nafta petroquímica”, em seguida bombeada para os navios

tanque e quando chega no TEMADRE (BA) é bombeada (duto) diretamente para a Braskem. E ainda, que na unidade de destilação a vácuo (UDV) “não obtemos nafta, apenas o gasóleo de vácuo e resíduo de vácuo”. Já no processo de craqueamento catalítico obtém-se gás e óleo combustível e “corrente com característica de nafta NC”, com ponto de ebuluição entre 30°C a 220°C. Logo, pode se concluir que o adquirente (COPENE/BRASKEM) adquire nafta processada entre 30° e 190°C que em tese é originária da UDA e não de UDV que é processada acima de 190°C.

Como a 4ª JJF fundamentou sua Decisão de que o produto objeto da autuação (nafta petroquímica) resulta de unidades de destilação direta (NDD da UDA), cujos demonstrativos às fls. 14 a 18 indica produção da REGAP e cópias das notas fiscais (fl. 34) no campo de informações complementares indica “nafta petroquímica”, cujo remetente (Terminal Ilha D’Água/RJ) indica código fiscal de operação “transferência merc. Adq. Recebida de terceiros”, conclui que não foi trazido ao processo, com o presente Recurso, qualquer elemento de prova objetiva de que o produto objeto da autuação é resultante de outras unidades de refino, que não o da UDA.

Com relação ao sistema de custeio adotado para a nafta petroquímica, o recorrente argumenta que mesmo que a NAFTA BRASKEM fosse produzida exclusivamente na UDA, não foi considerado todos os custos do processo de refino aplicando o sistema de custo por absorção.

Conforme apreciado nas preliminares de nulidade e fundamentado na Decisão ora recorrida, não há incompatibilidade entre a apuração do custo por absorção e a constituição da base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96. A principal divergência entre o procedimento adotado pela fiscalização na apuração da base de cálculo das operações de transferência e a do estabelecimento autuado, é que o recorrente tomou como base todos os custos do processo de refino e a fiscalização considerou apenas os custos da Unidade de Destilação Atmosférica (UDA), restrito a matéria prima, material secundário, mão de obra direta e acondicionamento, que é utilizado no processo produtivo, inclusive inserido em outras unidades na produção de outros derivados de petróleo, que não exclusivamente a nafta.

De acordo com o que foi apreciado anteriormente, o produto comercializado (nafta petroquímica) é processado apenas na UDA e não deve incorporar os custos de outros produtos fabricados em outra unidades (UDV, UFCC), que o recorrente considerou na base de cálculo de transferência utilizando o sistema de custeio por absorção.

Portanto, entendo estar correto o posicionamento exarado no voto da Decisão recorrida, de que a utilização do sistema de custeio por absorção é legal, mas que para efeito de apurar a base de cálculo nas operações de transferências, deve-se restringir aos elementos de custo previstos no art. 13, § 4º da LC 87/96.

Relativamente à inconsistências nos valores apurados no Auto de Infração, o recorrente afirma que a fiscalização utilizou os valores apurados utilizando o sistema de custeio por absorção, expurgando as parcelas que entendeu serem incompatíveis com a base de cálculo prevista na LC 87/96.

Argumenta que foi promovido um arbitramento da base de cálculo e deveria ser feito em conformidade com o disposto no art. 938 do RICMS/97, e sem prejuízo da nulidade do lançamento.

Observo que o art. 937 do RICMS/BA, elenca as hipóteses em que a fiscalização estadual poderá fazer o arbitramento da base de cálculo do ICMS, quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto e não for possível apurar o montante real da base de cálculo. De um modo geral ocorre quando o contribuinte não apresenta livros, documentos fiscais ou contábeis; omissão de lançamentos nos livros fiscais; lançamento fictício ou inexato; falta de emissão de documento fiscal; declaração, nos documentos fiscais, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente das mercadorias, além de outras situações.

Já o art. 938 do mesmo diploma legal, indica os métodos a serem empregado.

Na situação presente, a fiscalização intimou e foram apresentados regularmente pelo sujeito passivo, livros, documentos fiscais, planilhas de custo de produção, etc. Logo, não houve

qualquer impossibilidade de apurar a base de cálculo das operações de transferências, como foi feito, com base nos dados reais fornecidos pelo contribuinte, devidamente respaldado em documentos fiscais. Logo, não se justifica a aplicação de arbitramento da base de cálculo como alegado.

Deve ser ressaltado, que a fiscalização considerou o custo integral da matéria prima (petróleo) processada na UDA, que inclui a saída desta unidade de outros resíduos, sendo que foi custeado integralmente, mesmo que após a incorporação da matéria prima na nafta petroquímica, parte dela ainda foi processada em outras unidades (UDV e UFCC), procedimento este que beneficiou o estabelecimento autuado, visto que foram considerados custos da UDA que foram transferidos para outras unidades de processamento de petróleo. E como apreciado anteriormente, não cabe alocar no custo da nafta petroquímica produzida na UDA, outros custos ocorridos nas outras unidades de produção.

Deve ser ressaltado que o levantamento fiscal obedece a orientação contida no item 1 da Instrução Normativa nº 52/2013 que no item 1.1 conceitua o que deve ser considerado como matéria prima ou material secundário (integra o novo produto ou sobre consumo pelo desgaste de suas propriedades físicas, excetuando a energia elétrica), que reflete o entendimento da administração tributária do Estado da Bahia.

Por fim, quanto aos quesitos formulados (fls. 708/709), tentando justificar o pedido de realização de perícia fiscal, verifico que a exemplo da fundamentação contida no Acórdão JJF 0205-05/13, considero desnecessária, por entender estarem presentes nos autos todos os elementos de prova suficientes para a solução da lide, em especial os relatórios elaborados pela própria PETROBRÁS e entregues a fiscalização, com o descriptivo do processo produtivo da nafta petroquímica.

a. *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?*

Na fundamentação contida no voto a questão já foi respondida, ou seja, a nafta objeto da autuação é processada na UDA e não se justifica alocar custos ocorridos em outras unidades de produção. Além disso parte dos produtos relacionados são materiais destinados a uso ou consumo, e a energia elétrica não se caracteriza como mat. secundário.

b. *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.)?*

A legislação não obriga o contribuinte a utilizar custo compartimentado por unidade de refino, porém tendo sido segmentado os custos previstos na LC 87/96 com base em planilhas fornecidas pelo contribuinte, cabe a ele provar que na operação de transferência interestadual apurou a base de cálculo como a prevista no art. 13, §4º da citada LC, em atendimento a legislação do ICMS.

c. *Qual a única forma de custeio aceito pela legislação Brasileira?*

A resposta fica prejudicada. Existem diversos sistemas de custos que são aceitos pela legislação societária. Na situação presente o custeio por absorção que a empresa utiliza é admitido pela legislação do Imposto de Renda (art. 290 do Dec. 3.000/99 inserido pelo Dec. 1.598/77)

d. *A Petrobrás estaria infligindo alguma norma legal utilizando o custeio por Absorção para valorar os seus produtos?*

Não.

e. *Sendo o custeio Absorção o único sistema aceito pela legislação brasileira, poderá a fiscalização exigir*

outra forma de custeio?

Não. E não foi exigido, visto que para apurar a base de cálculo das operações de transferências, segregou os elementos de custos previstos no art. 13, § 4º da LC 87/96.

f. As premissas do custeio de absorção é valorar os produtos com a totalidades 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?

Conforme apreciado anteriormente as premissas do custeio por absorção são adotados para apurar o custo de produção e o resultado do período. Não serve de parâmetro para apuração da base de cálculo nas operações de transferências de mercadorias

g. Inclusive alguns produtos, para ficarem totalmente comerciais, deverão passar por outros processos na mesma cadeia do refino?

Pela descrição do processo de refino de petróleo como um todo a resposta é afirmativa, entretanto para efeito de apuração da base de cálculo relativo a transferências de mercadorias produzidas, a LC 87/96 restringe os elementos de custos a serem alocados.

h. Sendo o processamento efetuado na Unidade de Destilação Atmosférica - UDA, feito por cadeia, ou seja reações químicas sobre os mesmos insumos e ao final deste processo, obtêm diversos produtos, teríamos como valorar cada produto de forma segregada?

Sim. Cada unidade de produção em que resulta produtos acabados comercializáveis é possível apurar os custos em fases intermediárias, mesmo utilizando o sistema de custeio por absorção.

i. Qual o tipo de nafta que é comercializado com a Braskem? A NAFTA BRASKEM é produzida em quais unidades da planta da refinaria?

Conforme apreciado anteriormente, e confirmado pelo estabelecimento autuado (fls. 138 e 139) a nafta obtida na torre de destilação (UDA - com ponto de ebulição entre 30°C e 190°C) é encaminhada para os navios e quando chega no TEMADRE (BA) é bombeada para a Braskem.

Por fim, constato que a fiscalização tomou como base os elementos de custo fornecidos pelo estabelecimento autuado, apurando a base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e confrontou com os valores consignados nas notas fiscais de transferências de nafta, encontrando as diferenças de ICMS exigidas. Tendo a empresa contestado a apuração da base de cálculo, a Decisão da primeira instância fundamentou que o sujeito passivo é detentor dos documentos fiscais e planilhas de custos que forneceu a fiscalização. No Recurso interposto, a empresa reapresentou um demonstrativo hipotético dos custos (R\$1.000,00) e da realização (R\$1.500,00) para demonstrar o custo por unidade de transferência da nafta em consonância com o que determina o art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Entendo que, neste caso diante da base de cálculo apurada pela fiscalização, com base nos elementos de custos fornecidas em planilhas pelo próprio autuado, caberia ao recorrente demonstrar, mesmo que por amostragem de uma nota fiscal ou de um mês, qual o custo efetivo que confrontado com o apurado pela fiscalização para provar a improcedência da autuação.

Como foram apontados apenas erros de arredondamento na defesa (fl. 388), que foram acatados integralmente pela fiscalização (fl. 517) e na Decisão ora recorrida (fl. 651), concluo que no conjunto houve apenas negativa de cometimento da infração. Como nada foi apresentado, constitui mera negativa de cometimento da infração, o que a luz do art. 143 do RPAF/BA não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto exigido.

Por tudo que foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE (Quanto ao mérito)

Em que pese o sempre abalizado voto do Conselheiro Relator, peço a devida *venia* para discordar quanto ao seu entendimento sobre o mérito da autuação, no que tange a apreciação e

classificação dos elementos que compõe a base de cálculo prevista no artigo 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Cura ressaltar que **a vinculação ao processo de industrialização é o requisito essencial para que nasça o direito ao crédito**, nos moldes previstos pela legislação complementar, consentânea com a mais moderna jurisprudência do STJ.

Cabe trazer a baila o REsp 1201635/MG, em sede de recurso repetitivo, de relatoria do Ministro Sérgio Kukina que tratou da essencialidade da energia elétrica e a possibilidade de creditamento, sendo assim ementado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (CPC, ART. 543-C). ICMS. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA PELAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. ART. 33, II, "B", DA LC 87/96. EQUIPARAÇÃO À INDÚSTRIA BÁSICA PARA TODOS OS EFEITOS LEGAIS. ART. 1º DO DECRETO 640/62. VALIDADE E COMPATIBILIDADE COM O ORDENAMENTO ATUAL. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO: RESP 842.270/RS.

1. A disposição prevista no art. 1º do Decreto 640/62, equiparando os serviços de telecomunicações à indústria básica, para todos os efeitos legais, é válida e compatível com a legislação superveniente e atual, continuando em vigor, já que não houve revogação formal do aludido decreto.

2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 842.270/RS, firmou compreensão no sentido de que o ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida pelas empresas de telefonia, que promovem processo industrial por equiparação, pode ser creditado para abatimento do imposto devido quando da prestação de serviços. Inteligência dos arts. 33, II, b, da Lei Complementar 87/96, e 1º do Decreto 640/62.

3. Ademais, **em virtude da essencialidade da energia elétrica, enquanto insumo, para o exercício da atividade de telecomunicações**, indubioso se revela o direito ao creditamento de ICMS, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade.

4. O princípio da não-cumulatividade comporta três núcleos distintos de incidência: (I) circulação de mercadorias; (II) prestação de serviços de transporte; e (III) serviços de comunicação.

5. "O art. 33, II, da LC 87/96 precisa ser interpretado conforme a Constituição, de modo a permitir que a não cumulatividade alcance os três núcleos de incidência do ICMS previstos no Texto Constitucional, sem restringi-la à circulação de mercadorias, sem dúvida a vertente central, mas não única hipótese de incidência do imposto" (REsp 842.270/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/05/2012, DJe 26/06/2012).

6. Recurso especial a que se dá provimento. Acórdão submetido ao rito do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008.
(grifo nosso)

Portanto, segundo o STJ, perquirir as especificidades do processo produtivo de cada tipo de indústria é fundamental para se entender a essencialidade de cada material ou bem no processo fabril e, consequentemente, poder aplicar corretamente a norma do artigo 13, §4º da Lei Complementar nº 87/96.

Cura ressaltar que a essencialidade do produto ou bem deve ser vista como a necessidade na cadeia produtiva da empresa, de maneira direta ou indireta, mesmo antes, durante ou até depois do ciclo do produto final em si, mas que sem ele, o produto final não seria produzido pela primeira vez ou até novamente, ou mesmo que, sem ele, o ciclo produtivo não se repetisse novamente.

Em outras palavras, **o bem a ser considerado como componente do custo de produção previsto no art. 13, §4º, II da LC87/96 é aquele imprescindível, de qualquer forma, ao ciclo produtivo da empresa**.

Dentro dessas premissas, pode-se conceber que **matéria prima ou insumo** como sendo todo material essencial que é empregado durante o processo de fabricação de determinado produto, ou seja, que agrega-se ao produto tornando-se parte dele. Já **material (ou produto) secundário ou intermediário** tem um conceito mais amplo, sendo concebido como qualquer tipo de material também essencial, que pode ser utilizado para a fabricação de um ou vários tipos de produtos, mas que, necessariamente, não faça parte integrante de nenhum deles, mas de alguma forma, participe do ciclo produtivo direto ou indireto do produto final.

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

Compulsando os autos, tenho por certo que no custo da produção da nafta petroquímica devem ser considerados além da eletricidade, todos os materiais indiretos, uma vez que, além do petróleo, vários outros produtos são elementos essenciais ao ciclo produtivo, a exemplo de produtos secundários, como amina neutralizante, amônia (NH₃), dehazer, desemulsificante, inibidor de corrosão fílmico, inibidor de corrosão para água de refrigeração, soda caustica ou hidróxido de sódio (NaOH), todos utilizados no processo destilação, conforme laudos juntados aos autos.

Portanto, não se pode conceber que a fiscalização, de forma estanque, com base em premissas antigas, sem aprofundamento da função de cada material no processo produtivo da empresa e sem interpretar a legislação consoante à jurisprudência hoje dominante no STJ, que se norteia pela essencialidade dos produtos na cadeia produtiva, entenda somente por aspectos contábeis

quais são os gastos definidos no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/1996, bem como aqueles que devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do crédito.

Ex positis, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para reconhecer o direito ao crédito dos produtos secundários e da energia elétrica, alterando a Decisão.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0002/14-2**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS (REFINARIA LANDULPHO ALVES)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$9.827.315,05**, acrescido das multas de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao mérito) – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Quanto ao mérito) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de setembro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL - VOTO DIVERGENTE
(Quanto ao mérito)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS