

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0054/13-4
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETRÓLEO BRASILEIRO S.A - PETROBRÁS
RECORRIDOS - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A - PETROBRÁS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº - 0070-04-14
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 06/10/2015

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0246-11/15

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR. 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. Afastadas as preliminares suscitadas. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida pela 4ª JJF, ter desonerado em parte do valor exigido na infração 1, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, relativo aos valores exigidos remanescentes da mesma infração, com base no art. 169, I, “b”, do citado Regulamento.

O Auto de Infração lavrado em 17/12/13 exige ICMS no valor histórico de R\$ 3.757.735,74, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, Lei nº 7.014/1996, sob a acusação de utilização indevida de crédito nas transferências interestaduais, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à definida na Lei Complementar nº 87/1996. Consta na descrição dos fatos, que trata-se de produto oriundo do estabelecimento industrial que o produziu (nafta petroquímica; apuração com base nos custos).

Na Decisão proferida (fls. 370/373), a 4ª JJF fundamentou que:

Verifico que os auditores expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveram a infração, indicaram os documentos e demonstrativos, seus dados e cálculos, assim como o supedâneo jurídico.

A apuração do imposto, assim como a metodologia adotada, consistente em estornar os valores não relacionados com matéria prima, material secundário, de acondicionamento ou mão de obra, estão cristalinamente pormenorizadas, seja no corpo do Auto de Infração, seja na farta documentação que o acompanha (planilhas, fluxogramas, correspondências, memorandos, descritivos de processo industrial, mídia em CD com arquivos magnéticos etc.).

Não assiste razão ao impugnante quando afirma que não foram discriminados os itens tidos pela fiscalização como não encartáveis no art. 13, §4º, II, LC 87/1996, o que constato, v.g., nos exemplos trazidos às fls. 315/316.

A planilha de fls. 233/234, elaborada pelo próprio defendente, demonstra que o mesmo teve pleno conhecimento dos materiais objeto da autuação.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Tenho como presentes nos autos todos os elementos aptos a formar a convicção dos julgadores, em virtude de

que, com fundamento no art. 147, I, “a” do Decreto 7.629/1999, indefiro o pedido de diligência ou perícia.

A revisão de fl. 361, que alterou o valor devido de R\$ 3.757.735,74 para R\$ 3.549.568,94, não constitui fato novo no processo, porquanto resultante de mera aquiescência dos fiscais relativa às razões defensivas atinentes às notas 4.757, 5.590 e 8.161.

No mérito, trata-se de Auto de Infração lavrado por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS (que nada tem a ver com o Convênio ICM 66/1988), decorrente de operações interestaduais de transferência de nafta petroquímica produzida e remetida por estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, para a refinaria situada na Bahia, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório dos custos de matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/1996.

Para efeito de apuração da base de tributação quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos por estabelecimento industrial para filiais, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II da LC nº. 87/1996, norma esta reproduzida na Lei nº. 7.014/1996, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, “b” do RICMS/1997, ou seja, a soma dos custos de matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

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

Logo, os gastos não definidos no art. 13, § 4º, II da LC nº. 87/1996 devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do crédito, conforme procederam os autuantes.

A questão referente ao método de custeio por absorção deve ser analisada, como asseveraram os auditores, sob o prisma da legislação do ICMS. O mesmo é exigido nas normas que regem o Imposto de Renda, e não o ICMS. Ademais, a Receita Federal do Brasil exige o rateio por absorção, mas estabelece ressalvas para a sua aplicação, uma vez que parcela significativa dos custos deve ser expurgada. Quanto à base de cálculo do gravame estadual nas transferências, aplica-se o art. 13, §4º, LC 87/1996.

No tocante às notas fiscais 4.757, 5.590 e 8.161, os autuantes reconheceram acertadamente que cometeram equívoco ao calcular o custo com base nas datas de entrada na RLAM, ao invés de considerar os dias de emissão dos documentos, situação que ensejou majoração indevida do “quantum debeatur”.

Acolho, portanto, a revisão de fl. 361, para que o imposto seja alterado de R\$3.757.735,74 para R\$3.549.568,94.

Infração parcialmente elidida, após o acolhimento de parte das razões de defesa.

Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, do RPAF/BA.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 385/427), o recorrente comenta a infração, argumentos defensivos apresentados quanto a preliminar de nulidade, 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 em 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 de 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 o seus indeferimentos, caracteriza cerceamento do direito de defesa, motivo pelo qual requer declarar a nulidade da Decisão.

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 utilizada 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 da 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, para compensar com o ICMS devido nas operações que realizar (artigos 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 incide sobre o valor agregado, mas que o valor do crédito fiscal transferido não pode ser inferior ao que tributado na origem, evitando tributação em cascata.

Destaca que existe uma relação entre o direito ao creditamento e a composição do custo, cujas restrições estabelecidas no Convênio ICM 66/88, 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 o que caracteriza o uso de um bem na industrialização, a luz do tratamento contábil e possibilidade de integrar a base de cálculo nas transferências, enfatizando a condição de elemento indispensável, sendo insignificante o direito ao crédito. Transcreve parte do conteúdo do voto contido no Acórdão JJF 0262-02/06 para reforçar o seu posicionamento de que a inclusão de determinado bem em uma das categorias previstas no art. 13, §4º, II da LC87/96 somente é factível a vista de um determinado processo produtivo.

Conclui esta linha de raciocínio 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 a 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 [incorretamente] 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 permissões 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 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 utilização são explicadas da seguinte forma: 4101000001 - CONS MATÉRIA - PRIMA (consumo de matéria prima - Petróleo); 4101000002 - CONS INTERMEDIÁRIOS (consumo de intermediários – outros produtos que não são petróleo, mas compõem a produção - integrada); 4101000002 - CONS DERIVADOS; 6420300047 - Ativ.Mat. - Refino (todos os materiais indiretos); 6430300047 - Ativ.Pes. - Refino (mão de obra); 6440300047 - Ativ.Serv. - Refino (todos os serviços utilizados); 6450300047 - Ativ.Enc/Imp. - Refino (impostos); 6480300047 - Ativ.Dep. - Refino (Depreciação); 6490300047 - Ativ.Rec.- Refino (recuperação de custos).

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 pelos serviços (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), dehaizer, desemulsificante, inibidor de corrosão fílmico, inibidor de corrosão para água de refrigeração, soda caustica ou hidróxido de sódio (NaOH), todos utilizados no processo destilação, conforme laudos juntados aos autos.

Pelo exposto, diz que fica claro que o procedimento da fiscalização, acolhido pelo Acórdão da 4ª 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 entendiam serem incompatíveis com o art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96.

Esclarece que o produto comercializado [Nafta *Full Range*], foi transferida da REMAN (AM) 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 o contrato firmado com a COPENE (sucédida pela BRASKEM), comprovam, que o derivado a ser fornecida é nafta *full range*, com faixa de destilação aproximada entre 30º e 200ºC. (Cláusula 3.1. do contrato com a COPENE).

Consequentemente, ao contrário do que se afirmou, diz que 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:

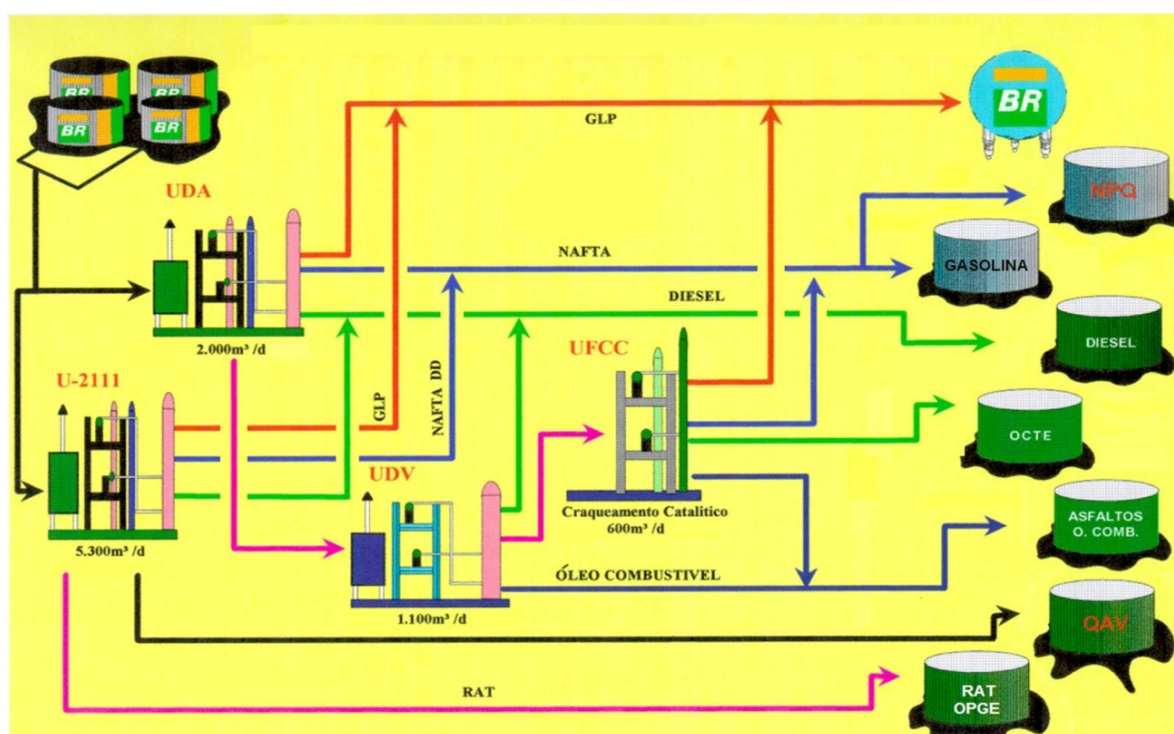
- Destilação (U-1210): Processa Petróleo Nacional; a faixa de destilação desta está entre 45ºC a 190ºC;
- Destilação (U-1510): Processa Petróleo Importado; a faixa de destilação desta está entre 30ºC a 170ºC;
- Destilação (U-1710) - Processa Petróleo Importado; a faixa de destilação desta está entre 30ºC a 170ºC;
- Fracionadora (U-2400) - Processa Nafta da U-1210 e da U-1710; a faixa de dest. desta está entre 40ºC a 100ºC;
- 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 45ºC a 190ºC;
- Unidade de processamento de Gás natural (U-2500) - Nafta com faixa de destilação entre 44 a 60ºC;

- 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 caso da REMAN (AM), diz que no fluxograma apresentado, a nafta pode ser produzida na Unidade de Craqueamento Catalítico Fluídico (UCCF), indo de encontro a tese de que os custos alocados diretamente da UDA poderiam compor a base de cálculo do imposto.

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 glosado a diferença entre o valor encontrado e aquele utilizado.

Apresenta à fl. 418, 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 percentual 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 nº 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, Hidrocrackeamento) 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 necessária 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 e o 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 autos 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. 425/426), requerendo o julgamento pela nulidade do Auto de Infração pelos motivos que expôs.

A PGE/PROFIS no Parecer às fls. 446/456, comenta a autuação e quanto as nulidades suscitadas manifesta que devem ser rechaçadas, por o Auto de Infração descrever os fatos e estar lastreado em documentos, relatórios, inclusive da metodologia de cálculo e apuração dos custos de produção da nafta petroquímica, inexistindo qualquer insegurança da infração.

Com relação à nulidade suscitada sob o argumento de não ter sido dado vista dos autos com prazo para manifestação acerca da informação fiscal, diz que não deve ser acatada, tendo em vista que já estava em vigor a alteração que acrescentou o §8º ao art. 127 do RPAF/BA (01/01/14), estabelecendo que “*É dispensada a ciência do sujeito passivo na hipótese de refazimento de demonstrativo ou levantamento efetuado em função de argumentos e provas apresentadas pelo atuado*”.

Quanto ao indeferimento do pedido de diligência ou perícia fiscal, afirma que o julgador elucidou todas as questões formuladas, sendo uma faculdade do julgador indeferi-la quando considerar suficiente os elementos contidos no processo para a formação de sua convicção, nos termos do art. 147 do RPAF/BA.

Discorre sobre decadência de imposto homologatório e no mérito destaca que a autuação reporta-se a estorno de crédito fiscal referente à operação de transferência interestadual, com valores superior ao previsto no art. 13, §4º da LC 87/96, cuja base de cálculo englobou parcelas não autorizadas (matéria prima, material secundário, mão de obra direta e acondicionamento).

Destaca que as despesas com manutenção, depreciação, energia elétrica e outros, não integra a base de cálculo nas operações de transferências, tendo em vista que as disposições previstas na LC 87/96, possui respaldo no arcabouço constitucional (art. 146, III e 155, §2º, XII, “i” da CF), estabelecendo normas gerais na definição de tributos, respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Ressalta que o STJ interpretou na Decisão contida no RESp 1.109.298/RS que as operações de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, tem como base de cálculo o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96, não sendo cabível a inclusão de outros valores (depreciação, energia elétrica, outros), que interessa ao IRPQN e ISSQN.

Discorre sobre os elementos de custos, diretos e indiretos e conclui que tendo o recorrente incluído na apuração da base de cálculos, elementos de custos não previstos na LC 87/96, para as transferências entre seus estabelecimentos, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Inicialmente cabe apreciar o Recurso de Ofício, relativamente à desoneração de parte dos valores exigidos na infração 1, que exige ICMS a título de utilização indevida de crédito fiscal.

Constato que a 4ª JF na Decisão recorrida apreciou que “*A revisão de fl. 361, que alterou o valor devido de R\$ 3.757.735,74 para R\$ 3.549.568,94, não constitui fato novo no processo, porquanto resultante de mera aquiescência dos fiscais relativa às razões defensivas atinentes às notas 4.757, 5.590 e 8.161*”.

Pela análise dos elementos contidos no processo constato que na impugnação o sujeito passivo alegou que nas Notas Fiscais de nºs 4757, 5590 e 8161 e planilha acostada à fl. 295, a fiscalização utilizou o custo fiscal com base na entrada da nafta petroquímica na RLAM, ao invés de considerar o custo com base na data da emissão das respectivas notas fiscais.

Verifico que mesmo que não tenham sido juntadas as cópias das notas fiscais objeto da alegação, os autuantes acataram a alegação defensiva e tomando como base os demonstrativos originais de fls. 14, 15 e 18, apresentaram um quadro demonstrativo à fl. 360, no qual indicaram as datas indicadas incorretas no levantamento fiscal e o mês da emissão da nota fiscal, alocando o custo correspondente, o que implicou na redução do débito totalizando R\$208.166,80.

Pelo exposto, restou comprovado que a desoneração de parte dos valores exigidos neste lançamento decorreu de erros materiais na alocação do custo referencial da operação de transferência, o que foi corrigido na fase de saneamento do processo.

Dessa forma, considero correta a Decisão que reduziu o débito da infração de R\$ 3.757.735,74 para R\$ 3.549.568,94.

Recurso de Ofício Não Provido.

No Recurso Voluntário interposto o sujeito passivo suscitou diversas nulidades que dado à 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;

Quanto ao item “a”, observo que conforme apreciado na Decisão da primeira 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 da Bahia), com valores superiores ao previsto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, de NAFTA PETROQUÍMICA da PETROBRÁS, de REMAN/AM, para o Estado da Bahia. Observo que, na fl. 13 foi identificada a composição dos cálculos com base nos custos de produção da nafta petroquímica, cujos demonstrativos juntado às fls. 14/20, que foi precedido de intimação com discriminação dos elementos de custo (fls. 22/25), 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 JF 0205-05/13 (fls. 142 a 183), julgado em 21/11/13. Deve ser considerado ainda, que após a

expedição de diversas intimações (fls. 26 a 93), o estabelecimento autuado apresentou as planilhas de fls. 94 e 95, relativa ao custo da NAFTA BRASKEM, do exercício de 2009, e o custo da NAFTA REMAN/AM/GAP, exercício de 2009, fls. 99 a 108 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 à nulidade suscitada do item “b”, que a empresa alega ter sido “aduzido fatos novos” na informação fiscal, além de esclarecer o objeto da autuação e que deveria ser reaberto o prazo de defesa (art. 127, §7º do RPAF/BA), constato que, na defesa a empresa alegou ter ocorrido erro de apuração em razão de ter sido utilizado o custo fiscal com base na data da entrada da nafta na RLAM ao invés de considerar o custo fiscal com base na data da emissão das Notas Fiscais nºs 4757, 5590 e 8161 tendo indicado o valor de R\$208.166,80 (fl. 235). Por sua vez, a fiscalização na informação fiscal acatou integralmente os erros que foram apontados e refez o demonstrativo de débito inicial.

Pelo exposto, considerando que a 4ª JJF acolheu integralmente o argumento relativo à diferença de valor apontado em função de erro da indicação do custo correto, não considero que tenha sido aduzido fato novo, como alegado. Ressalto que o Auto de Infração foi lavrado em 17/12/13, e a defesa foi protocolada em 16/01/14, após a publicação da alteração promovida pelo Dec. 14.898, de 27/12/13, com efeitos a partir de 01/01/14, inserindo a regra procedimental 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 prestada em 13/02/14, não foram aduzidos fatos novos, nem anexados aos autos novos demonstrativos, visto que foram acatados todos os valores relativos a erros do levantamento fiscal, que implicaram nos ajustes dos demonstrativos originais constantes dos autos e já fornecidos anteriormente ao sujeito passivo, exatamente como alegado, não havendo necessidade de cientificar o autuado da informação fiscal prestada pelos autuantes. Por isso, seguindo o opinativo da PGE/PROFIS, não considero ter sido aduzido fato novo na informação fiscal e rejeitada a nulidade suscitada.

Quanto à 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 à fiscalização elaborado demonstrativos próprios nos quais 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 juntado aos autos, pode identificar quais outros elementos não teriam sido considerados, e elaborar demonstrativos próprios para acostarem ao processo, exercendo o seu direito de defesa.

Assim sendo, 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 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.

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 utilizada 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 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 contidas nos Acórdãos nºs CJF 0082-12/12, 0432-12/11 e CJF 0166-12/12, mencionados no Auto de Infração.

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), dehaizer, desemulsificante, inibidor de corrosão fílmico, inibidor de corrosão para água de refrigeração, soda caustica ou hidróxido de sódio (NaOH), todos utilizados no processo destilação; 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, dehaizer, 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. 264 a 283, 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. 233/234. 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”, constato que 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”*, estando correto o procedimento fiscal, 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 à energia elétrica, como ressaltado pelos autuantes, 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 à natureza do produto comercializado (Nafta Full Range), o recorrente alega que a fiscalização tomou como base à 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 às transferências de nafta petroquímica produzida na REMAN/AM, conforme indicado na descrição dos fatos (fl. 8). Já o exemplo de produção em diversas unidades apresentado na fl. 416 do presente Recurso, se refere à 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 autuado e confirmado em e-mails trocados com a fiscalização a exemplo do juntado às fls. 32 e 33, 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 ebulição 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 20 indicam produção da REMAN/AM e cópias das notas fiscais (fls. 189/202) no campo de informações complementares indica “NAFTA BRASKEM”, cujo remetente indica código fiscal de operação “transferência de produção do estabelecimento”, concluo 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 foram considerados 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.

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 outras unidades (UDD, UFCC), que o recorrente diz ter considerado na apuração da 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.

Deve ser ressaltado, que a fiscalização considerou o custo integral da matéria prima (petróleo) processada na UDA, 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.

Saliento ainda, 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. 425/426), 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 descritivo 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 material 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 infringindo 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 efetuada 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 contestada 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 fornecidos 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 no levantamento fiscal relativos à data da emissão da nota fiscal e o mês do custo de apuração na defesa (fls. 235 e 295), que foram acatados integralmente pela fiscalização (fl. 360), concluo que no conjunto houve apenas 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 abalisado 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, indubitável se revela o direito ao creditamento de ICMS, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade.

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

5. "O art. 33, II, da LC 87/96 precisa ser interpretado conforme a Constituição, de modo a permitir que a não cumulatividade alcance os três núcleos de incidência do ICMS previstos no Texto Constitucional, sem 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, conseqüentemente, 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), dehaizer, desemulsificante, inibidor de corrosão fílmico, inibidor de corrosão para água de refrigeração, soda caustica ou hidróxido de sódio (NaOH), todos utilizados no processo destilação, conforme laudos juntados aos autos.

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

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 **206891.0054/13-4**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.549.568,94**, 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, Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 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