

PROCESSO - A. I. 206891.0001/14-6
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS (REFINARIA LANDULPHO ALVES)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0071-05/14
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 11/11/2015

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0281-11/15

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO (NAFTA PETROQUÍMICA). A base de cálculo é o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 e art. 17, § 7º, II, da Lei nº 7.014/96. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Não acatadas as preliminares de nulidade da autuação. Rejeitado pedido de realização de diligência ou perícia fiscal-contábil. Processadas as correções dos erros materiais (arredondamentos) na fase de informação fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Indeferido o pedido de realização de diligência e perícia. Rejeitada a preliminar de nulidade. 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 5ª 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\$28.743.447,38.

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*” (2009) – Operações interestaduais de transferência de produto industrializado (NAFTA PETROQUÍMICA), que foi tão somente produzida (fabricada) pela refinaria de Duque de Caxias em RJ (REDUC), superior ao estatuído no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96.

Na Decisão proferida pela 5ª JJF (fls. 546 a 586), 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 apurar a glosa dos créditos e discriminação dos custos do processo de produção da nafta petroquímica, fundamentando que o lançamento, encontra-se 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 nº 7.014/96. E que, tudo isso possibilitou o exercício do contraditório e a ampla defesa, visto que o contribuinte recebeu as planilhas com apuração mensal (fls. 14/2) e detalhamento dos custos de produção (fls. 28 a 33).

Observou ainda que as planilhas acostadas ao processo foram elaboradas em decorrência de

atendimento à fiscalização, mediante apresentação pelo sujeito passivo de planilha relativa ao custo da NAFTA BRASKEM obtida em processo de destilação direta ou atmosférica (UDA).

Indeferiu o pedido de realização de perícia fiscal para esclarecer pontos controvertidos (art. 147, I, “a” do RPAF/99), por entender que todos 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, tendo respondidos os quesitos formulados (fls. 574 a 577).

No mérito apreciou que:

Entendo que neste processo há 3 (três) aspectos principais a serem analisados: 1º) os elementos formadores da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa de produtos industrializados, elementos esses que se encontram listados em norma específica do ICMS – o art. 13, § 4º, inc. II, a LC 87/96; 2º) o sistema de custeio adotado pela empresa autuada para a nafta petroquímica; e, 3º) o processo de refino que resulta na produção da nafta petroquímica e os elementos de custos vinculados a este processo.

Tomo com pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar nº 87/96 fixou ou elegeu, de forma taxativa e literal, os elementos do custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formam a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados. Na hipótese, não é possível ser acrescida à base de cálculo outros itens não previstos expressamente na lei, sob pena de se vulnerar o princípio federativo que assegura igualdade entre os membros da Federação, cujo propósito é definir um critério razoável de repartição da receita tributária entre o Estado de origem da mercadoria e o Estado de destino. A norma legal tem por objetivo, portanto, realizar um dos princípios nucleares da CF/88: o princípio federativo, através da repartição das receitas tributárias do ICMS entre o Estado produtor e o estado de destino das mercadorias.

Nessa diretiva é pacífica a jurisprudência do CONSEF, conforme se pode deduzir das decisões exaradas nos Acórdãos 0082-12/12, 0432-12/11 e 0166-12-13, todos mencionados no corpo do 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.

O que se extrai da jurisprudência administrativa e judicial majoritária é que a norma da LC 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 ACONDIONAMENTO são não definidas na LC 87/96 e em nenhuma outra norma tributária. Em razão disso o interprete do direito tributário, para aplicá-lo, deve necessariamente recorrer aos conceitos oriundos do direito privado, em especial a ciência contábil.

Nesse sentido, observo que lastreado no texto Constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional (CTN) – lei ordinária com status de lei complementar – estabeleceu as “normas gerais em matéria de legislação tributária”. Os autuantes, por sua vez, ancorados no CTN, foram buscar a definição e o alcance daquelas expressões da lei complementar do imposto.

O art. 109 do CTN prescreve que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários. No silêncio da lei tributária o instituto pode ser importado do direito privado, com a mesma conformação, sem deformações, nem transfigurações. Assim, por exemplo, a compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc., têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário, sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

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

Portanto, havendo silêncio das leis tributárias, como ocorre no presente caso em relação à LC 87/96, procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Os autuantes, conforme ressaltamos acima, foram buscar no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei

Complementar 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu ou fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles.

A partir das normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) e de outros institutos de Direito Privado, e tomando por referência o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, citado à fls. 507/514 do presente PAF, que acolho como prova técnica, os autuantes trouxeram as seguintes informações, abaixo transcritas:

“São três os elementos básicos do Custo industrial: Materiais; Mão-de-obra; Custos indiretos de fabricação.

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

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

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

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

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

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

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

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

Corroborando este mesmo entendimento cito trechos do livro “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, dos Mestres Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, editado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo (FIPESCAFI), um dos Institutos mais respeitados do País, donde fica claro 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 nas de transferência de produtos fabricados. Observo, todavia, que são questões totalmente distintas, conforme foi corretamente abordado pelos autuantes na informação fiscal. Uma coisa é a análise do direito ao crédito fiscal nas operações de aquisições de mercadorias em geral e em especial da ENERGIA ELÉTRICA e PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS para o processo produtivo. Outro ponto, totalmente distinto, é querer dizer, por exemplo, que ENERGIA ELÉTRICA é parte integrante do conceito de matéria-prima ou de material secundário, para efeito de composição da base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias. Ou seja, a base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias nada tem a ver com o direito ao creditamento nas operações de compra e venda

de mercadorias e não contraria o princípio da não-cumulatividade, por se referir a uma regra específica para as operações de TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS FABRICADOS pelos mesmos titulares, desde que essa base de cálculo esteja devidamente formulada.

É importante destacar que legislador ao eleger e listar os elementos de CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA que devem compor a base de cálculo nessas operações fez a inclusão da MÃO-DE-OBRA e essa rubrica não tem nenhuma correlação com operações de mercadorias para efeito de creditamento do ICMS.

Cabe agora fazer uma breve exegese (interpretação) dos dispositivos normativos em que se fundamenta a exigência fiscal e a questão atinente ao princípio da não cumulatividade citado pela defesa.

O ICMS é, por certo, não cumulativo, conforme mandamento constitucional, "compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal" (artigo 155, § 2º, I, da CF /88).

Não obstante a plena eficácia da norma constitucional a operacionalização do princípio em questão foi cometida ao legislador complementar (art. 155, § 2º, inciso XII, "c").

Coube então à Lei Complementar 87/96 a definição do atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (art. 19/21, LC 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.

Portanto, o princípio da não cumulatividade outorga ao sujeito passivo o direito subjetivo de pagar ICMS relativo à diferença apurada no encerramento do período, entre seus créditos e seus débitos, na forma "imposto contra imposto". Isto é, o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à aquisição de bens será compensado com o devido nas operações de saídas.

Vale salientar, contudo, que a Constituição não autoriza seja o ICMS onerado para o contribuinte de direito por conta do aludido princípio. Ao contrário, é garantido ao contribuinte nas vendas que promova, transferir ao adquirente o ônus do imposto que recolherá ao Estado, ao tempo em que se credita do imposto que suportou nas operações anteriores: isso é o que se conhece como repercussão fiscal. Assim, o texto constitucional buscou desonerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final, que é contribuinte de fato do tributo.

No caso em tela, 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, que não poderia, em absoluto, significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma federação. Assim, é também a própria Lei Complementar 87/96 que estabelece os critérios como essa transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (Lei do ICMS-BA). Desse modo verifica-se que os créditos escriturados, e objeto do presente estorno, não são simples aplicação da não-cumulatividade constitucional do ICMS.

A base impositiva 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").

Transcreveu o art. 146, II da CF 88, que remete para lei complementar estabelecer normas gerais em matéria da legislação tributária, definição de tributos e suas espécies. E que as regras para estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional, cuja base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

Assim, a Lei Complementar a seu turno, veicula regras de estrutura que se projetam sobre as demais normas do ordenamento, exceto, óbvio, a Constituição Federal, porque dela recebeu o papel de estabelecer os pilares que serão fundamentos da materialidade (fato gerador, base de cálculo) e arrecadação do ICMS.

Isto posto, a matéria em questão, operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencendo ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente da forma prevista na Lei Complementar. Ainda mais porque nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existe transmissão de titularidade. Apesar da circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor. Não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.

No entanto, tais transferências, são consideradas, por ficção, fatos geradores de ICMS tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais. Com acerto, sobretudo, quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), em função da atual regra matriz do ICMS cuja remessa traz reflexos tributários às pessoas envolvidas no processo de transferência tanto o estabelecimento de origem como também para o estabelecimento de destino.

A partir de então fácil é o entendimento: desconsiderada a circulação na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário tributando em excesso, fora do contexto alinhavado pela LC 87/96, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

É sabido que o ICMS é um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é a final, suportado, pelo consumidor final. Produtor, industrial, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior e aqui, sim, diante do princípio não cumulatividade do imposto. Mantido o procedimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência superfaturada, deixa de receber parcela do produto que lhe compete no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Isto não bastasse, tal situação fere o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º, CF 88) - além do princípio da autonomia distrital - a não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros. Ademais, a Constituição Federal veda expressamente a União de “instituir tributo que implique distinção ou preferência em relação a Estado, em detrimento de outro” (art. 151, I). Como consequência lógica, vedado o favorecimento de qualquer unidade da Federação, no exercício de sua competência legislativa concorrente (art. 24, I, CF/88).

Assim é que a Lei Complementar a sujeitar todas as pessoas políticas da Federação tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, elegendo os itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento, além da mão-de-obra), objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o consumidor.

Voltando ao aspecto contábil da questão posta nos autos observo que foi pontuado corretamente na peça informativa, a partir de literatura especializada, a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS). A primeira (MP) é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que a segunda (MS), entra em menor quantidade no processo produtivo. Já a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo. A título exemplificativo, podemos tomar como referência uma empresa do ramo de vestuário com os seguintes elementos de custos: MATERIAIS DE PRODUÇÃO (MATÉRIA-PRIMA): tecido de algodão; tecido sintético; MATERIAIS SECUNDÁRIOS: linha, botões, etiquetas; MATERIAL DE EMBALAGEM: envelope plástico, caixa e papelão.

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

No que diz respeito à sistemática de apuração dos custos de produção restou provado nos autos que a Petrobras adota o sistema de custeio por absorção ou por rateio, que contempla todos os gastos do processo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio: trata-se de processo integrado de custeio que tem a aceitação na legislação do imposto de renda, conforme disposto no Decreto-Lei nº 1.589/77 e no art. 290 do Regulamento do imposto (RIR/2009 – Decreto nº 3000/09). De acordo com esse regime de custeio a empresa direciona para todos os produtos os custos indiretos, gerais e comuns (fixos e variáveis), levando em consideração o volume produzido e o valor de realização do produto na operação de venda. A legislação do ICMS, por sua vez, não impõem nenhum método de custeio, mas estabelece regras especiais para a formação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais, positivadas na LC nº 87/96 – art. 13, § 4º, inc. II. Frente a esse comando normativo, os custos de produção devem ser apropriados, para fins de apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados, considerando a participação dos itens enumerados taxativamente na lei (MATÉRIA-PRIMA, MÃO DE OBRA, MATERIAL SECUNDÁRIO e ACONDICIONAMENTO), que efetivamente tenham participado da produção da mercadoria, no caso concreto, a nafta petroquímica.

Importante destacar que os autuantes não modificaram o sistema de custos da empresa. Conforme ficou

provado nos autos, a Petrobras 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 Lei LC 87/96.

Observe ainda que os autuantes ao acatarem o sistema de custeio por absorção adotada pela Petrobras, 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).

No tocante ao processo de produção de nafta, os autuantes, a partir de relatórios apresentados pela própria Petrobras e tomando por base consultas à literatura técnica especializada, identificaram que processo de refino começa com o pré-aquecimento do petróleo onde há o consumo de energia e/ou combustíveis para aquecimento do forno, combinado com o sistema de trocadores de calor (energia térmica) que se verifica através do contato da corrente fria de ÓLEO CRÚ (PETRÓLEO) com as correntes quentes. Como se trata de CONSUMO de energia e combustível, não ocorre a integração dos mesmos aos produtos que sairão posteriormente no processo de destilação.

Os autuantes reproduziram à fl. 531 um diagrama do processo produtivo de refino de petróleo, que é praticamente uma cópia do que foi anexado pelo autuado em sua defesa, às fls. 440, onde a nafta petroquímica é obtida logo no início do processo produtivo, sendo submetida posteriormente a tratamento para a retirada de contaminantes e estabilização.

Antes da seção de fracionamento, por sua vez, 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 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.

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. Normalmente, o petróleo pré-aquecido pode ser ainda introduzido em fornos tubulares, à saída dos quais boa parte do petróleo é vaporizada.

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. 405/406 (amina neutralizante, amônia, dehaizer, desemulsificante, inibidor de corrosão filmico, 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 DE ÓLEO e DIESEL PARA REPROCESSAMENTO (conforme planilhas de custos reproduzidas e anexadas o processo).

Logo, a base de cálculo nas operações de transferência interestadual se dará com o petróleo e citadas misturas e mais a mão-de-obra, com os respectivos encargos sociais. Nada mais, portanto, é permitido ser adicionada à referida base de cálculo.

Assim sendo, o custo da nafta petroquímica produzida deve ser obtido no processo PRÉ-FLASH ou, quando este inexistente, no processo de DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA (UDA), pois a nafta petroquímica é obtida neste momento já está PRONTA E ACABADA PARA SER COMERCIALIZADA, sendo, então, direcionada para os tanques de armazenamento, conforme demonstrado no diagrama do processo produtivo deste produto que foi apresentando pela própria Petrobras. O produto, na Bahia, é comercializado para a Braskem, que o utiliza no processo petroquímicos visando à produção, principalmente de eteno e de hidrocarbonetos aromáticos (benzeno, tolueno e xilenos)

É importante frisar que no processo de Destilação Atmosférica (UDA) também são obtidas outras frações do petróleo, além da nafta petroquímica, por diferença de temperatura de ebulição (processo físico de separação), a exemplo do gás combustível, GLP (gás liquefeito de petróleo), gasolina, querosene, gasóleo atmosférico e o resíduo atmosférico (RAT), que constituirá carga de outro processo de separação – a destilação a vácuo, no qual não se extrai qualquer tipo de nafta.

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.).

Assim procedendo a empresa, configurou-se uma grande distorção do quanto está prescrito no art. 13, §4º, II da LC 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, conforme já enfatizado acima, pode ser apurado da forma que melhor entender o autuado, dentro das normas fiscais do Imposto de Renda e das normas societárias. No entanto, para efeito de formação da base de cálculo do ICMS nas operações de TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, também deve ser respeitada a regra de apuração do custo da mercadoria produzida, com a inclusão somente das parcelas de MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA e ACONDICIONAMENTO que podem ser imputadas até a produção final deste produto (NAFTA PETROQUÍMICA), que acontece já no início do processo de DESTILAÇÃO DIRETA ou PRIMÁRIA (UDA), não devendo a mesma ser onerada com outros itens de custo que nada tem a ver com a produção da NAFTA.

O que houve, também, no caso em exame, foi uma enorme majoração na base de cálculo nas operações de transferência de nafta petroquímica, com a indevida inclusão no custo da mercadoria produzida, nos moldes preconizados no art. 13, §4º, II da LC 87/96, de PRODUTOS OU MATERIAIS CLASSIFICADOS pelo autuado como INTERMEDIÁRIOS, na composição do custo, e que se encontram arrolados no presente PAF. Dentre os chamados “INTERMEDIÁRIOS” o autuado incluiu itens com o rótulo de RESÍDUO ATMOSFÉRICO, RESÍDUO DE VÁCUO, NAFTA DE COQUE, GASÓLEO PARA CRAQUEAMENTO, DIESEL MÉDIO INTERMEDIÁRIO, QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV), DILUENTES PARA COMBUSTÍVEL etc., conforme tabela acostada à fl. 247 dos autos. Observo que as citadas rubricas nada tem a ver com a produção da NAFTA PETROQUÍMICA, haja vista que este produto já é obtido no mesmo instante ou em momento anterior à fabricação daqueles outros, pois a NAFTA PETROQUÍMICA já é extraída na torre ou unidade de DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA ou torre de DESTILAÇÃO DIRETA/PRIMÁRIA. Em outras palavras: os produtos listados como “INTERMEDIÁRIOS” são carga ou matéria-prima para fabricação de outros produtos no processo de refino do petróleo, com exceção da NAFTA PETROQUÍMICA.

Assim, partindo das premissas retrocitadas, foram consideradas pelos autuantes, na formação da base de cálculo de transferência, as MATÉRIAS-PRIMAS, onde se considerou, além do petróleo, a nafta, diluentes, diesel, gasóleo, querosene, óleo combustível e resíduos, que foram REPROCESSADOS juntamente com o petróleo. De igual forma os custos incorridos com mão-de obra, direta e indireta e correspondentes encargos.

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

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

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

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

As demais naftas produzidas no processo de refino do autuado, a exemplo da nafta de coque, originário do processo de coqueamento, a nafta obtida por reforma catalítica (nafta craqueada), com também a nafta hidrotratada, são frações geradas etapas subsequentes à destilação atmosférica, e direcionadas para a formação do “pool” ou mistura de gasolina e de óleo diesel, conforme declarações prestadas e diagramas dos processos produtivos da REDUC e da REMAN, anexados ao Auto de Infração.

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 Petrobras.

Na peça de defesa a impugnante apontou também erros materiais na apuração do imposto no que diz respeito a arredondamentos relativos às notas fiscais 1118, 1142 e 1442, 1443, 1460, 1469, 1477 e 1478. Os autuantes concordaram com os erros apontados (tabela anexa, fl. 535), modificando o lançamento de ofício nos seguintes meses:

- mês de março de 2009: reduzindo em R\$ 366,40, passa o débito para o valor de R\$ 2.483.528,11;*
- mês de junho de 2009: reduzindo em R\$ 850,51, passa o débito para o valor de R\$ 4.523.426,85.*

Para os demais meses, os valores lançados continuam inalterados.

Relativamente às correções materiais acima apontadas e demais intervenções, o contribuinte requereu, na peça inicial, que lhe fosse conferida vistas para fins de contraditar as manifestações das autoridades fiscais autuantes, em atendimento aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Quanto a este específico ponto, o colegiado da Junta de Julgamento Fiscal entendeu que as questões postas na informação fiscal se referiram tão somente a erros de natureza material, não havendo qualquer controvérsia que demandasse a remessa do processo para que o autuado fosse cientificado da peça informativa dos autuantes, visto que foram excluídos, conforme já enfatizado acima, todos os valores reclamados pela impugnante. Frise-se ainda que as correções de erros materiais no processo administrativo fiscal podem ser feitos até de ofício, pelo órgão julgador, não havendo nesta situação afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Ademais, a informação fiscal foi prestada em 14 de março de 2014, quando já estava em vigor a alteração processada no RPAF/99, ao art. 127, pelo Decreto nº 14.898/13, com efeitos a partir de 01/01/14. Através dessa alteração foi acrescentado o parágrafo oitavo ao art. 127, que prescreve a seguinte regra procedimental, aplicável, inclusive, aos processos em curso:

Art. 127, § 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.

Por essas razões o pedido de nulidade formulado pelo patrono da empresa não será acolhido pelo colegiado desta Junta de Julgamento.

Acato, portanto, as deduções processadas pelos autuantes nos mesmos valores apresentados pelo contribuinte na peça impugnatória, nas planilhas de fls. 437/438, no que se refere aos erros de ordem exclusivamente material (arredondamentos). Ficam mantidos os demais valores atinentes à base de cálculo nas transferências de nafta petroquímica originárias da Refinaria Duque de Caxias (REDUC-RJ).

No tocante à utilização do custo de produção de mês anterior em virtude de não ter ocorrido fabricação no mês/base normalmente adotado nas transferências, os autuantes informaram que é correta a metodologia adotada na ação fiscal, nos seguintes termos: “O critério empregado foi totalmente devido e nenhum outro, em substituição, sequer foi apontado pela Impugnante. Perfeitamente correto o critério aplicado pelos Auditores Fiscais, pois ocorreu uma transferência e a base de cálculo das operações interestaduais não obedeceu ao previsto na LC 87/96”. Esta situação se verificou no mês de novembro/09.

Assim, no que diz respeito a adoção da metodologia de apuração do custo tomando por base o mês imediatamente anterior (jul/09) em que se verificou a fabricação da nafta petroquímica não há qualquer reparo a ser feito. O parâmetro de comparação na auditoria fiscal é sempre retrospectivo, se reportando ao passado. Assim, o custo de produção das transferências verificadas em nov/09 tem que se reportar ao mês imediatamente anterior em que tenha se verificado a produção de nafta.

Está correto, portanto, o entendimento firmado pelos autuantes na formalização do presente lançamento de ofício. Além dos precedentes judiciais citados, há disposição expressa na legislação do Estado da Bahia contida na Instrução Normativa nº 52/2013, publicada no D.O.E, de 18/10/13, norma interpretativa que trata da base de cálculo nas operações de transferência interestadual. Essa norma se encontra em consonância com o CTN (art. 106, inc. I, art. 100 e art. 96) e com as regras positivadas na LC 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 sua publicação. A referida Instrução Normativa também interpreta como deve ser compreendido o conceito de CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA e a questão específica da ENERGIA ELÉTRICA, contidas 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;

[...]

Observe ainda que em processo fiscal recentemente julgado nesta corte administrativa, tombado sob o número AI 206891.0030/13-8, o colegiado desta 5ª JF, em Decisão unânime, deliberou, sobre idêntica matéria, pela PROCEDÊNCIA da exigência fiscal, utilizando os mesmos fundamentos aqui apresentados.

Frente ao acima exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração, com as correções operadas na informação fiscal, a pedido do sujeito do sujeito passivo, relativamente aos arredondamentos. O valor do Auto de Infração que era de R\$ 28.743.447,38, passa, após as correções, para R\$ 28.742.230,47, conforme demonstrativo abaixo:

MÊS/ANO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO
JAN/2009	252.715,32	252.715,32
FEV/2009	1.189.932,44	1.189.932,44
MAR/2009	2.483.894,51	2.483.528,11
ABR/2009	1.369.452,13	1.369.452,13
MAI/2009	1.189.932,44	1.189.932,44
JUN/2009	4.524.277,36	4.523.426,85
JUL/2009	3.568.839,23	3.568.839,23
AGO/2009	1.149.165,41	1.149.165,41
OUT/2009	2.540.773,35	2.540.773,35
NOV/2009	3.278.182,17	3.278.182,17
DEZ/2009	3.366.022,39	3.366.022,39
TOTAL	28.743.447,38	28.742.230,47

No Recurso Voluntário interposto (fls. 595 a 636), o autuado inicialmente discorre sobre a infração e detalhamento feito pela fiscalização, razões apresentadas na defesa e Decisão exarada pela 5ª JF.

Reitera o pedido de nulidade sob o argumento de cerceamento do direito de defesa, por entender que a metodologia e discriminação dos custos de produção não foram feitos de forma clara, precisa e sucinta, em conformidade com o disposto no art. 39, III do RPAF/BA. Também que na informação fiscal foram feitos esclarecimentos que não constam na descrição dos fatos do Auto de Infração.

Afirma que a Decisão se baseia nas informações fiscais, o que viola o art. 39, III do RPAF/BA e conduz à sua nulidade do lançamento ao teor do art. 18, IV do RPAF/BA.

Suscita a nulidade da Decisão, por entender que houve preterição do direito de defesa, visto que na informação fiscal “foram aduzidos fatos novos” e não foi aberto prazo para se manifestar como previsto no art. 127, §7º do RPAF/BA, violando a regra do art. 18, II do citado diploma legal.

Suscita ainda nulidade, sob o argumento de que o indeferimento do pedido de provas ou diligência invocado na defesa, contido no voto do relator (art. 147, I, “a” do RPAF/BA) resulta em graves prejuízos ao recorrente, dado a complexidade da questão que envolve cálculo do custo de nafta, perpassa pela análise do processo produtivo e exige a realização de perícia. Aduz que a Decisão proferida sem a produção de provas implicou em cerceamento do direito de defesa, afrontando o disposto no art. 2º do RPAF/BA. Requer que seja declarada nula, em consequência a improcedência da infração, ou caso assim não entenda, que submeta os autos a perícia ou diligência para comprovação dos fatos alegados na impugnação, que ficam reiterados.

Afirma que a impossibilidade de a fiscalização e a 4ª JF 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 utilizada para glosar o crédito indevido.

Afirma que a Decisão equivocou-se na apreciação de matéria quanto a atribuição dos dispositivos legais aplicáveis à questão e desconsideração das peculiaridades do processo

produtivo de refino (desagregação).

Quanto à base de cálculo nas operações de transferências interestaduais (art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96), afirma que é ser equivocado o pressuposto 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), que não deve ser restrita a 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 repartição da receita entre Estado de origem e do destino, e sim, operacionalizar a transferência de créditos de ICMS em obediência ao princípio da não-cumulatividade, (arts. 19, 20, §1º, e 33, I, da LC 87/96), independente da destinação da produção (CF, art. 155, I c/c §2º, I). E que o preço (base de cálculo do imposto) é formado, pela soma dos custos, inclusive de produção, acrescendo uma margem de valor agregado, que integra a base de cálculo nas operações de transferência interna ou interestadual, que “não há preço”, e sim critério de conteúdo econômico obediente ao princípio da não cumulatividade, cujo crédito fiscal transferido não pode ser inferior ao que tributado na origem.

Cita o art. 938 do RICMS/97 (art. 22 da Lei nº 7.014/96), que trata de arbitramento da base de cálculo, que inclui custos que inclui gastos com os insumos utilizados na produção (custos), cujo crédito de ICMS é apropriado (arts. 19, 20, §1º, e 33, I, da LC 87/96) e integra a base de cálculo da “operação”, ao contrário do afirmado pela fiscalização e ratificado pela 5ª JF.

Destaca que existe uma relação entre o direito ao crédito e a composição dos custos, cujas restrições estabelecidas no Convênio ICMS 66/88 (art. 31, III) foram excluídas na LC nº 87/96 (artigos 20 e 33) e conclui que não tem fundamento considerar o ICMS cobrado de insumos para fins de apropriação de crédito de imposto (onerou a produção) e não admiti-lo na formação do custo de transferência fixando 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 (art. 108 da Lei nº 4.502/64 e o art. 51, § único, da Lei Estadual nº 4.825/89 já revogada), bem como reconhecimento desta diferenciação em Decisão proferida pelo TJ/BA (AcED nº 0122742-05.2006.8.05.0001: 16/07/2012).

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 INTERMEDIÁRIOS 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 JF, 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 e assegurado (art. 33, II, “b” da LC 87/96).

Também, que a Decisão do STJ contida no REsp 1109298/RS, DJe 25/05/2011, expressou que nas saídas das mercadorias do Centro de Distribuição foi registrado valor das mercadorias com 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, o que difere do contexto fático da situação em questão, para adotar as premissas daquele julgado, visto que os custos da PETROBRÁS (produção ou “custo fiscal” (art. 13, §4º, II, da LC 87/96) foram constituídos de acordo com a legislação societária, sem manipulação da base de cálculo.

Esclarece que o custeio de produção de nafta, 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, cuja 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.

Afirma que utiliza o custeio por absorção, que é compatível com a legislação societária e fiscal, (art. 13 do Dec.-Lei nº 1.589/77), formados pelas contas 41 a 49, mas que por força do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, o custo fiscal (da mercadoria produzida) é calculado apenas pelas contas 41 a 44 (41 – Matéria Prima; 42 – Materiais; 43 – Pessoal; 44 – Serviços de terceiros (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 considera os produtos secundários indispensáveis à produção da nafta petroquímica, como: Amina neutralizante, Amônia (NH₃), Dehazer, Desemulsificante, Inibidor de corrosão fílmico e 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”, a exemplo dos alocados na conta 6420300047 - Ativ.Mat. - Refino (todos os materiais indiretos); 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.

Exemplifica 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 4ª JF, não analisou o processo produtivo da Nafta Petroquímica, no sentido de identificar a função dos produtos utilizados para fundamentar e afastar ou não os 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 PETROBRÁS e a COPENE e BRASKEM, comprovam, que o derivado a ser fornecida 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.

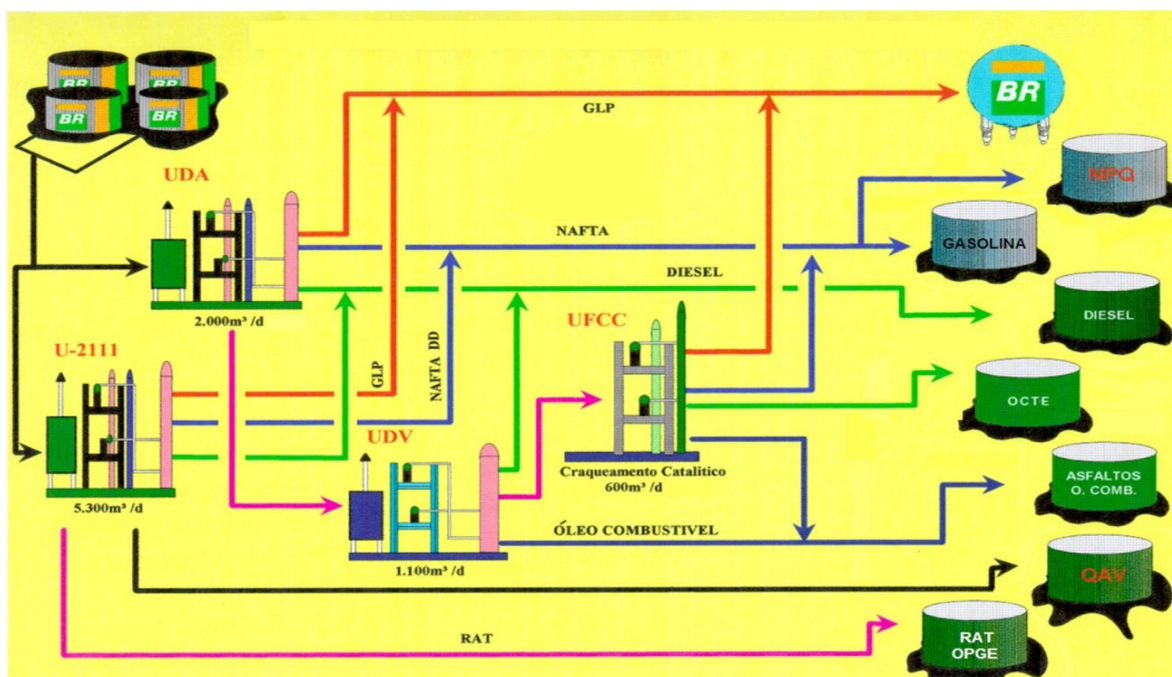
Consequentemente, ao contrário do que se afirmou, a Nafta entregue à BRASKEM não é produzida exclusivamente na UDA, mas também em outras unidades da planta industrial de cada uma das refinarias. Na REDUC, por exemplo, a NAFTA é fruto de vários processos, cada qual com um corte de Destilação diverso, 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 insubsistente, o que não foi analisado pelo Acórdão da 4ª JF, já que apurou a base de cálculo alicerçada 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 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 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, 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 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, com base no 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 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, diz que 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.

Indica que nas Notas Fiscais de nºs 1118, 1142, 1442, 1443, 1460, 1469, 1477 e 1478, não foi adotado o mesmo critério de arredondamento, gerando uma diferença de R\$1.157,67.

Da mesma forma, nas Notas Fiscais de nºs 1792, 1820, 1821, 1844, 1886, 1904, 1907 e 1929, não foi atribuído custo fiscal do mês de jul/09 às notas fiscais do mês de nov/09, sendo que o custo fiscal correto seria o do mês de ago/09, quando não houve produção de nafta na REDUC e a fiscalização repetiu o custo de jul/09, “criando um critério sem fundamento”, majorando de forma indevida o “cálculo de R\$6.644.204,56.

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. 634/636), requerendo o julgamento pela nulidade do Auto de Infração ou produção de provas, pelos motivos que expôs.

A PGE/PROFIS converteu o processo em diligência à SAT/COPEC (fl. 728), para que fossem analisadas as alegações recursais quanto aos equívocos na mensuração do custo fiscal da nafta.

Tendo sido cientificado do resultado da Decisão (fl. 729) o sujeito passivo manifesta se (fl. 731) informando que interpôs Recurso Voluntário.

Em atendimento o diligente (fls. 735/740) inicialmente comenta a autuação e diz que a questão a ser esclarecida é a definição do custo industrial da nafta petroquímica, para formar a base de cálculo nas operações de transferências, em conformidade com o disposto no art. 13, §4º da LC 87/96 (MP, MS, MOD e ACOND), pontuando que está correto o expurgo relativo a:

- a) energia, combustíveis, depreciação e materiais consumidos no processo de tratamento e limpeza do petróleo antes do ingresso na torre de destilação atmosférica;
- b) produtos/materiais classificados como intermediários na composição do custo (resíduo atmosférico, resíduo de vácuo, nafta de coque, gasóleo para craqueamento, diesel médio intermediário, por constituírem “carga” / matéria-prima para a elaboração de outros produtos no processo de refino de petróleo, “que não a nafta petroquímica”.
- c) Ressalta que não há indicação de valor relativo a acondicionamento;

No que se refere à forma de apurar o custo de produção da nafta petroquímica, destaca que o contribuinte utiliza o sistema de custeio por absorção, apropriando todos os custos e rateando para os produtos elaborados, proporcionalmente aos volumes e preços de venda, que é aceito pela legislação do Imposto de Renda.

Salienta que a fiscalização não alteraram o sistema de custeio adotado e sim aplicado à unidade de destilação atmosférica (UDA), na qual é elaborada a nafta petroquímica (REDUC), mantendo na apuração as parcelas do custo, conforme previsto no art. 13, §4º da LC 87/96.

E que, não procede ao argumento de que deve ser considerado no custo da mercadoria produzida, o somatório dos custos de todos os tipos de nafta, visto que a nafta petroquímica objeto da autuação é obtida no processo de destilação direta ou primário (UDA), estando pronta para comercialização conforme cláusula terceira contrato com a COPENE (BRASKEM-fl. 639).

Esclarece que a empresa tinha (e tem) como comprovar a composição dos custos de produção (art. 13, §4º LC 87/96), constantes da Ficha 04 A da DIPJ (compra de insumos/produtos vendidos de fabricação própria), bem como da mão de obra (pessoal, encargos, alimentação, serviços prestados), mesmo que englobe todas as refinarias, é possível elaborar demonstrativo exclusivo relacionado à REDUC, fato que não ocorreu, diante das intimações acostadas às fls. 24 a 27.

Ressalva que caso a empresa tivesse apresentado a composição dos elementos de custos, haveria a possibilidade de fazer uma análise e emitir um opinativo técnico.

Conclui afirmando que não foi observado cometimento de equívocos por parte dos autuantes na apuração do custo fiscal da nafta petroquímica.

A PGE/PROFIS no Parecer às fls. 742/750, inicialmente comenta autuação, julgamento, razões do Recurso e diligência à SAT/COPEC, que concluiu afirmando a correção da apuração do custo.

Ressalta que a matéria já foi enfrentada pelo CONSEF, a exemplo da Decisão contida no Acórdão JF 0205-05/13, acerca da utilização indevida de crédito fiscal, relativa ao emprego de base de cálculo em valor superior à prevista para transferências de produtos industrializados.

Quanto às nulidades suscitadas (descrição dos fatos insuficientes; comunicação da informação fiscal; indeferimento da realização de perícia), ressalta que já foram apreciadas na Decisão recorrida (descrição satisfatória; dispensa de ciência prevista no art. 127, §8º do RPAF/BA; fundamentação da desnecessidade de realização de perícia ou diligência em função dos elementos contidos no processo), que não merece acolhimento.

Esta 1ª CJF decidiu encaminhar o processo à Secretaria do CONSEF, no sentido de que cientificasse o recorrente do resultado da diligência (fl. 752).

O sujeito passivo se manifestou (fls. 760/767), afirmando que diante do encaminhamento dos autos à COPEC, o diligente limitou-se a reiterar aquilo que já constava na Decisão recorrida, sem esclarecer quaisquer das questões apontadas, em especial que o valor do lançamento não seguiu a premissa metodológica que a fiscalização diz correta apurando o custo exclusivamente na UDA.

Reitera que utiliza o sistema de custeio por absorção, contemplando todos os gastos do processo produtivo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio e reparte-os entre os produtos finais, pelo método da margem bruta percentual do valor líquido realizável.

Neste sentido, diz que os custos conjuntos da produção são repartidos proporcionalmente ao resultado, cujos gastos são alocados em contas contábeis, de acordo com a sua natureza para adequar ao custo de produção, seguindo os preceitos do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, restrito a matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra (contas 41 a 44).

Afirma que no caso da produção de derivados de petróleo, só é possível utilizar o custeio por absorção, cujo processo produtivo de refino é integrado e por desagregação, envolvendo todos os demais derivados de petróleo, entre os quais a **Nafta Petroquímica**.

Afirma que a COPEC nada disse sobre a peculiaridade do método de custeio, limitando-se à afirmar que os autuantes na apuração do valor da autuação não alteraram o sistema de custeio

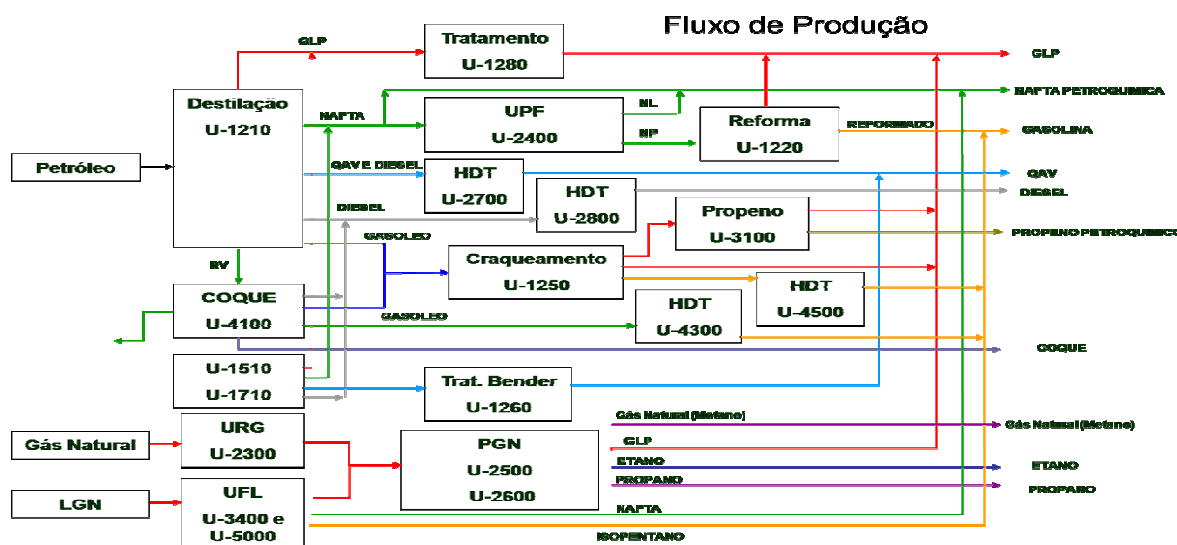
adotado, limitado sua aplicação à unidade de destilação atmosférica (UDA), onde a nafta petroquímica é efetivamente elaborada. (fls. 738).

Conclui dizendo que o procedimento da fiscalização incorreu em erro, que foi perpetrado pela Junta de Julgamento Fiscal ao desconsiderar a metodologia utilizada, ratificado pela COPEC.

Reapresenta os argumentos de que os custos do processo de refino são rateados, não podendo se restringir a apuração de custos exclusivamente na UDA, o que exigiria procedimento não utilizado. Ressalta que não há ingresso de petróleo nas fases posteriores, mas apenas de subprodutos dele, enquanto na UDA se produz majoritariamente o RAT (Resíduo Atmosférico) que tem pouco valor e se considerasse apenas o resultado final da fase da produção, a NAFTA PETROQUÍMICA representaria proporção maior no do valor líquido realizável do resultado do processamento da UDA, quando comparado ao resultado de todo o processo de refino, existindo produtos de elevados valores agregados produzidos na Unidade de Destilação à VÁCUO (UDV).

Destaca ainda, que a COPEC se equivoca quando afirma que a NAFTA PETROQUÍMICA é obtida apenas no processo de destilação direta ou primária, que ocorre na UDA, tomando como base o contrato com a COPENE, visto que o contrato é de 22/06/78, quando o processo de refino de petróleo não possuía a complexidade atual e na época, a nafta *full range* realmente era obtida apenas por meio de destilação direta, mas já neste instrumento fica claro que a operação envolvia o derivado extraído com temperaturas de até 200° (Anexo I, fl. 648).

Aduz que a própria fiscalização afirma que a Nafta originada na UDA é produzida na faixa de destilação **entre 65°C até 135°C**, confirmando que **a nafta extraída nas faixas de 30° a 65° e 135° a 200° são produzidas em outras** unidades da refinaria, como identificado no fluxograma da REDUC.



Salienta que a COPEC pressupõe que a nafta comercializada com a BRASKEM é a nafta parafínica, quando os contratos firmados podem confirmar se tratar de nafta naftênica, como se verifica da Cl. 2ª, 2.1.3, Cl. 6ª, 6.4 e 6.5, do Anexo I, itens “1. NAFTA PARAFÍNICA” e “2. NAFTA NAFTÊNICA”, bem como a nafta petroquímica não é formada apenas pelo produto originado na UDA, mas, também, em outros processos do refino do petróleo, conforme estudo sobre o tema, elaborado no âmbito do Programa Escola de Química/Agência Nacional do Petróleo – Processamento, Gestão e Meio Ambiente na Indústria de Petróleo e Gás Natural.

Também, que a produção da nafta petroquímica se origina dos processos de coqueamento retardado (p. 38), alquilação (p. 43), reforma catalítica (p. 43) realizados em unidades diversas da UDA.

Conclui que a premissa da COPEC de que a nafta entregue à BRASKEM não é produzida somente na UDA é equivocada, pois é produzida também em outras unidades da planta industrial de cada uma das refinarias, indicando de forma específica que na REDUC a NAFTA é fruto dos seguintes processos (U-1210), Petróleo Nacional; faixa de 45°C a 190°C; (U-1510) Petróleo Importado, 30°C a

170°C; (U-1710) Petróleo Importado, 30°C a 170°C; (U-2400) - Processa Nafta da U-1210 e da U-1710, 40°C a 100°C; (U-4100) e Hidrotratamento de Nafta (U-4300), Petróleo da U-1510, 45°C a 190°C; (U-2500), Nafta, 44 a 60°C; (U-2600) – Nafta, 44 a 60°C; (U-3400), Nafta, 41 a 53°C e (U-5000), Nafta 41 a 53°C.

Conclui que a COPEC não respondeu às questões suscitadas no Recurso Voluntário e em nada contribuiu para esclarecer a controvérsia, se restringindo a reiterar os argumentos já apresentados, cuja quesitação formulada no Recurso Voluntário (fls. 634/635) foi reapresentada (fls. 766/767) e requer que esta 1ª CJF determine o retorno dos autos à COPEC, pra responder aos quesitos apresentados no Recurso Voluntário e esclareça os pontos controversos. Ratificam a improcedência do Auto de Infração.

VOTO

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;

Verifico que conforme fundamentado na Decisão da primeira instância, na fl. 3 do AI foi descrito que a apuração da base de cálculo do crédito fiscal utilizado indevidamente foi baseada em planilha apresentada pela própria empresa, com discriminação dos custos de produção da nafta petroquímica fabricada na REDUC, bem como foram listados os componentes de custo que foram considerados diante da previsão contida no art. 13, §4º, II da LC 87/96. Também, que os valores apurados foram discriminados nos demonstrativos acostados às fls. 13 a 33, elaborados com base nos dados fornecidos pelo contribuinte confrontado com valores indicados em notas fiscais emitidas pela própria empresa. Por sua vez, os demonstrativos foram gravados em CD e fornecido cópia ao contribuinte (fls. 11 e 12). Logo, conclui-se que na descrição da infração foi esclarecido como foi apurada a base de cálculo, tendo como suporte documentos fiscais e planilhas de custos de produção ofertados pelo próprio contribuinte, em consonância com o disposto no art. 39, III, “c”, do RPAF/BA. Entendo que os elementos contidos no Auto de Infração possibilitaram o exercício do direito de defesa e do contraditório, motivo pelo qual fica rejeitada a nulidade suscitada.

O recorrente suscitou a nulidade da Decisão, por entender que houve preterição do direito de defesa afirmando que na informação fiscal “foram aduzidos fatos novos” e não foi aberto prazo para se manifestar como previsto no art. 127, §7º do RPAF/BA. Pela análise desta nulidade suscitada, verifico que o argumento foi feito de forma genérica (fls. 603/604) dizendo que não precisa se aprofundar no “*conteúdo das informações fiscais de fls. para admitir-se que ali foram inúmeros ‘aduzidos fatos’*”, que esclarecem a autuação e norteou o voto condutor do Acórdão.

Pelo exposto, considerando que na defesa o sujeito passivo apresentou argumentos (fls. 407 e 408) e planilhas (fls. 437 e 438), indicando inconsistências de valores (arredondamento e mês de referência da base de cálculo), a 5ª JJF acolheu integralmente o argumento relativo à diferença de valor apontado em função de erro de arredondamento e fundamentou o não acatamento com relação a indicação do custo correto, não considero que tenha sido aduzido fato novo, como alegado. Ressalto que o Auto de Infração foi lavrado em 06/01/14, e a defesa foi protocolada em 04/02/14, 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 30/03/14, 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.

Pelo exposto, considerando a fundamentação da Decisão e não tendo o recorrente indicado quais fatos novos foram aduzidos na informação fiscal, que em tese não era de seu conhecimento, e que preteriram o seu direito de defesa, fica prejudicada a apreciação da nulidade suscitada, a qual fica rejeitada.

Suscitou ainda nulidade da Decisão, sob o argumento de que foi indeferido o pedido de provas ou diligência na defesa objetivando demonstrar a verdade material e erro da fiscalização.

Observo que o deferimento do pedido de realização de diligência ou perícia fiscal é uma prerrogativa do julgador quando considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, nos termos do art. 147 do RPAF/BA. Constato que na Decisão proferida pela primeira instância foi justificado (fls. 575/576) que os relatórios gerados pela empresa, com descrição do processo produtivo da nafta petroquímica e o sistema de custeio proporcionaram conhecimento para Decisão da lide, bem como respondeu os quesitos formulados relativos à metodologia, custeio, elementos de custos considerados (MP, MOD, MS e ACOND), bem como da apreciação de quesitos formulados que se confunde com o mérito (se o custo foi calculado corretamente). Portanto, considero que o indeferimento do pedido de realização de diligência/perícia foi justificado em conformidade com o que determina o RPAF/BA (art. 147), motivo pelo qual fica rejeitado o pedido de nulidade da Decisão.

Quanto ao pedido de que seja realizada nova diligência à COPEC para cumprir a que foi determinada pela PGE/PROFIS, fica indeferido, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação da convicção do julgador, cujas razões de mérito contidos na quesitação formulada serão apreciadas no momento próprio (art. 147, do RPAF/BA).

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 cinco 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.
5. Erros na apuração.

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 à 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 Acórdãos CJP 082-12/12, CJP 0432-12/11 e CJP 0166-12/12, mencionados no Auto de Infração.

Ressalto ainda, que na situação presente foi feito um levantamento fiscal com 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 ao 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, 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. 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 JF 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 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 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 às transferências de nafta petroquímica produzida na Refinaria Duque de Caxias (REDUC), conforme indicado na descrição dos fatos (fl. 3), cujo. Já o exemplo de produção em diversas unidades apresentado na fl. 625 do presente Recurso, se refere à Refinaria Duque de Manaus/AM (REMAN), 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. 172 a 175, 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 gásóleo 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 5ª JF 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. 13 a 20 indicam produção da REDUC e cópias das notas fiscais (fls. 34 a 43) 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”, 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 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 incompatibilidades 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 outras 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 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 empregados.

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. 634/635), tentando justificar o pedido de realização de perícia fiscal, verifico que a exemplo da fundamentação contida no Acórdão JJF 205-05/13, 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 Petrobras 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 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 Petrobras 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 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.

Por fim, quanto ao questionamento sobre erros de arredondamento apresentados no Recurso relativo às Notas Fiscais n^{os} 1118, 1142, 1442, 1443, 1460, 1469, 1477 e 1478 (fl. 633), observo que foram acatados integralmente pela fiscalização (fl. 535) e na Decisão ora recorrida (fl. 584), o que implicou na redução do débito em R\$1.157,37. Logo, quanto a este argumento, perdeu o seu objeto, motivo pelo qual deixo de apreciar.

No que se refere a alegação de que nas Notas Fiscais de n^{os} 1792, 1820, 1821, 1844, 1886, 1904, 1907 e 1929, foi atribuído custo fiscal do mês de jul/09 às notas fiscais do mês de nov/09, sendo que o custo fiscal correto seria o do mês de ago/09, observo que a 5ª JF (fl. 585) fundamentou que:

No tocante à utilização do custo de produção de mês anterior em virtude de não ter ocorrido fabricação no mês/base normalmente adotado nas transferências, os autuantes informaram que é correta a metodologia adotada na ação fiscal, nos seguintes termos: “O critério empregado foi totalmente devido e nenhum outro, em substituição, sequer foi apontado pela Impugnante. Perfeitamente correto o critério aplicado pelos Auditores Fiscais, pois ocorreu uma transferência e a base de cálculo das operações interestaduais não obedeceu ao previsto na LC 87/96”. Esta situação se verificou no mês de novembro/09.

Assim, no que diz respeito à adoção da metodologia de apuração do custo tomando por base o mês imediatamente anterior (jul/09) em que se verificou a fabricação da nafta petroquímica não há qualquer reparo a ser feito. O parâmetro de comparação na auditoria fiscal é sempre retrospectivo, se reportando ao passado. Assim, o custo de produção das transferências verificadas em nov/09 tem que se reportar ao mês imediatamente anterior em que tenha se verificado a produção de nafta.

Portanto, está correta a fundamentação da Decisão, visto que não tendo havido produção de nafta na REDUC no mês anterior ao da ocorrência da operação de transferência, a fiscalização tomou como base o custo do mês de julho/09, que foi o do último mês que aquela unidade teve produção e não houve a majoração da base de cálculo alegada.

Concluo que no conjunto houve apenas negativa de cometimento da infração, e não tendo sido apresentado qualquer prova ou argumento de direito capaz de modificar a Decisão ora recorrida,

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 DISCORDANTE

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 LC 87/96 é aquele imprescindível, de qualquer forma, ao ciclo produtivo da empresa.**

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

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

Compulsando os autos, tenho por certo que no custo da produção da nafta petroquímica devem ser considerados além da eletricidade, todos os materiais indiretos, uma vez que, além do petróleo, vários outros produtos são elementos essenciais ao ciclo produtivo, a exemplo de produtos secundários, como amina neutralizante, amônia (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 de piso.

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 **206891.0001/14-6**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$28.742.230,47** acrescido das multas de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Raisia Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de outubro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL - VOTO DIVERGENTE

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS