

PROCESSO - A. I. 2068910030/15-4  
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A - PETROBRÁS  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF nº - 0106-02/16  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 30/06/2017

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0133-11/17

**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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a Decisão da 2<sup>a</sup> JJF que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 27/08/15, 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 no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96 (2011) - R\$6.410.404,13, acrescido de multa de 60%.

Na Decisão proferida a 2<sup>a</sup> JJF (fls. 377/390) apreciou na lavratura do Auto de Infração foi observado o previsto no art. 39 do RPAF e desnecessária a remessa dos autos para conhecimento da informação fiscal apresentada pelos autuantes.

Indeferiu o pedido de realização de perícia por entender que os elementos constantes dos autos eram suficientes para a formação da convicção dos julgadores.

Não acatou o pedido de nulidade sob o argumento de que ocorreu cerceamento do direito de defesa, por não entender quais entradas deveriam compor o custo da mercadoria, visto que a base de cálculo foi apurada considerando os valores contidos na planilha apresentada pelo autuado, e que fizeram compõem a base de cálculo (matéria-prima, Ativ.Serv.-Refino; “Ativ. Pes-Refino” e Ativ. Enc/Imp-Refino) e demonstrativo do custo unitário mensal (fl.129), ficando de fora do cálculo do custo unitário mensal as rubricas apresentadas pelo autuado referente à Refinaria de Manaus (REMAN): Cons intermediários; Ativ., Mat., Refino e Ativ.Dep – Refino (depreciação dos ativos).

No mérito, apreciou que:

*... entendo que considerar como indevido o uso de crédito fiscal em razão de erro na definição da base de cálculo mas transferências interestaduais, objeto do presente Auto de Infração, não caracteriza como afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade. A compensação do imposto devido em operações sujeitas ao ICMS com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado é garantia constitucional. Mas para que se tenha direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores é necessário que o imposto cobrado não ultrapasse o estabelecido pela legislação.*

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

A base de cálculo do imposto devido nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa é definida pela Lei Complementar nº 87/96. Foi arbitrada para evitar aplicação de bases de cálculo distintas pelas unidades da Federação, garantindo um equilíbrio na repartição das receitas tributárias.

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

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

Se a intenção fosse apenas ser exemplificativo, não haveria de utilizar expressão que indica redefinição restritiva "assim entendida a soma do custo da matéria-prima...", mas utilizaria expressão que revelasse intenção de apenas citar itens que fizessem parte do conceito aplicado, como "assim entendida a soma de itens como custo da matéria-prima...".

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

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

Destaco, ainda, que mesmo com a edição da Instrução Normativa nº 52/13, com caráter interpretativo de norma, não deve ser eliminada a imputação de multa ao autuado, com base no inciso I do art. 106 do CTN. Como o presente Auto de Infração foi lavrado dois anos após a edição da instrução normativa, não há como dispensar a imputação da multa. O autuado teve dois anos para se adequar à nova orientação. O referido dispositivo do CTN apenas pode ser aplicado quando a lavratura do Auto de Infração antecede a edição da suposta norma interpretativa. Assim, mantendo a multa inicialmente exigida.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 406 a 452), o recorrente inicialmente discorre sobre a infração, detalhamento feito pela fiscalização, razões apresentadas na defesa e Decisão exarada pela 2ª JJF.

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 AI.

Cita texto de doutrinadores, discorre sobre os expurgos de elementos de custos na base de cálculo das operações de transferências, na qual a fiscalização discordou da maneira como apura o custo fiscal das mercadorias.

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 ainda nulidade, sob o argumento de que o indeferimento do pedido de provas ou

diligência invocado na defesa, contido no voto do relator (artigos 123, §3º, 145, 150, II do RPAF/BA), visto que objetivava demonstrar a verdade material e o erro cometido pela fiscalização, o que resultou 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, com retorno dos autos a primeira instância para que se submeta à perícia ou diligência para comprovação dos fatos alegados na impugnação, que ficam reiterados.

No que se refere à aplicação da legislação tributária, afirma que de acordo com o disposto nos artigos 101 e 102 do CTN cc os artigos 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, a legislação tributária tem vigência no território de cada Estado. Diz que apurou o custo de produção de nafta petroquímica de acordo com o disposto no art. 13, §4º da LC 87/96 e legislação amazonense, cuja metodologia foi homologada e se o Estado de destino entende que o outro Estado exorbitou a competência normativa, resta levar a questão ao STF, nos termos do art. 102, I, "f" da CF 88, a exemplo da Decisão contida no RE 628.075-RS. Conclui afirmando existir impossibilidade do órgão julgador desconsiderar a legislação do Estado do Amazonas, invocando o disposto no 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 três 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 e processo de refino que resulta na produção da NAFTA PETROQUÍMICA e os elementos de custos vinculados a este processo;
3. A compatibilidade entre as premissas contábeis e metodológicas indicadas pela fiscalização e o valor da base de cálculo utilizada para glosar o crédito indevido.

Com relação aos elementos formadores da base de cálculo, diz que a fiscalização para apurar a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais, aplicando o disposto no art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96, interpretou de forma taxativa e literal, os elementos do custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento).

Afirma que com base no regime de não-cumulatividade (art. 155, II, cc §2º, IV a VIII da CF) a finalidade não 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).

Diz 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 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 JJF.

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), não existindo mais fundamento considerar o ICMS cobrado de insumos para fins de apropriação de crédito de imposto (onerou a produção) e não admití-lo na formação do custo de transferência fixando o montante do crédito a ser transferido entre os estabelecimentos.

Comenta a distinção tributária entre material secundário e produtos intermediários, que se

caracterizam como custo de produção (art. 108 da Lei 4.502/64 e o art. 51, § único, da Lei Estadual 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 se enquadra em uma das categorias prevista no art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Dessa forma, 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 utiliza, para constituir o crédito tributário sem o amparo na legislação pátria.

Afirma que o procedimento utilizado pela fiscalização não é compatível com a IN 52/13, que considera como matéria prima ou material secundário, "aquito que se integra, de forma física ou química, ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de sua propriedade físicas ou químicas no processo industrial". Neste sentido apresenta um quadro às fls. 429/430 no qual indica diversos itens que se enquadra neste conceito, a exemplo da energia, água, vapor e demais produtos químicos empregado até o momento do ingresso na torre de destilação atmosférica, para tratamento do petróleo (amina neutralizante, amônia, dehazer, desmulsificante, inibidor de corrosão fílmico e para água de refrigeração e soda cáustica ou hidróxido de sódio).

Diz que nestas circunstâncias, ao contrário do que afirmado pela 2ª JJF, é descabido aplicar-se às "operações" realizadas pela PETROBRÁS as premissas que motivaram o lançamento fiscal no Auto de Infração nº 206891.0030/15-4, inclusive aquelas que [incoretamente] se diz estabelecidas no REsp nº 1.331.033-SC, mencionando [...] a energia elétrica consumida na produção industrial não integra o conceito de "matéria-prima", "produto intermediário" ou "material de embalagem" [...] (REsp 1.331.033-SC, 2/4/2013), não possuindo qualquer relação com a controvérsia, em especial, a incidência da restrição ao crédito presumido do IPI, cujo reconhecimento do direito da utilização do crédito fiscal do ICMS é assegurado (art. 33, II, "b" da LC 87/96).

Também, 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.

Quanto ao 2º aspecto, da metodologia de apuração do custo no processo de refino por 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.

Esclarece que na produção da nafta petroquímica, os custos 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.

No caso, o custeio por absorção que é compatível com a legislação societária e fiscal, (art. 13 do Dec.-Lei 1.589/77) é formado 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).

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).

Ressalta que a Decisão não é compatível nem mesmo com a IN 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.

Destaca que a produção da nafta petroquímica é integrada a de outros derivados de petróleo, não sendo possível isolar os custos de produção. Exemplifica os valores contidos nas contas 41 a 49 (fl. 438), totalizando R\$1.000,00 e realização no valor de R\$1.5000,00 de todos os derivados produzidos (diesel, nafta petroquímica (NPQ), QVA, OCTE, asfalto e RAT), com indicação do porcentual de agregação de cada um. Para o volume de produção de 109.628,39 m<sup>3</sup> de NPQ que corresponde a 8% do total aplica este porcentual sobre o valor dos elementos de custo (MP, pessoal, serviços de terceiros, impostos, depreciação, etc) o que resulta em custo de 80 (milhões) e custo unitário de R\$729,74m<sup>3</sup> (R\$80.000.000,00/R\$109.628,39).

Conclui que para apuração do coeficiente fiscal, dividiu o valor registrado nas contas 41 a 44 pelo valor do custo de produção (contas 41 a 49) o que resulta em porcentual de 0,9096 que multiplicado pelo custo de produção unitário de R\$729,74 resulta em base de cálculo de R\$663,77, valor que serviu de base para as operações de transferência de NPQ.

Diz que a pretensão da fiscalização em impedir que a NPQ participe dos custos de produção de todos os derivados de petróleo é inviável.

E ainda, que a NAFTA BRASKEM fosse produzida apenas nas torres de destilação (UDA e UDV), outros produtos originados necessitam passar por outros processos de conversão (térmica, catalítica... para enfim serem comercializados.

Afirma que é equivocado afirmar que a Nafta transferida da REMAB (AM) para a RLAM (BA) é produzida exclusivamente na Unidade de Destilação Atmosférica (UDA), e a empresa não poderia apurar o custo de transferência pela metodologia utilizada pela fiscalização.

Destaca que a NAFTA BRASKEM não é formada exclusivamente por nafta petroquímica, visto 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;*

Conclui que a metodologia empregada por ele está em conformidade com as regras fiscais e contábeis, como determina o Pronunciamento Técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 16-R1) cujo teor transcreveu à fl. 444.

Quanto ao 3º aspecto, relativo a inconsistências na metodologia apurada, diz que a fiscalização questiona os gastos das rubricas “CONS. INTERMEDIÁRIOS” e “Ativ. Mat. – REFINO”, por se mostrar incompatível com o custo de produção do estabelecimento, recompondo o custo utilizado para a formação da base de cálculo na transferência, sendo glosada a diferença entre o valor encontrado e aquele utilizado.

Afirma que é possível isolar a fase produtiva da qual se extrai o produto (NPQ) na UDA com obtenção das frações, de GC, GLP, NPQ, gas, QAV, diesel e RAT para extrair as correntes que deveriam ser divididos ou rateados, a fim de se encontrar o custo de cada mercadoria produzida.

Porém, admitindo essa premissa, a apuração da base de cálculo atribuído a NAFTA BRASKEM, com base na proporção do volume produzido, multiplicado pelo preço/valor médio de realização (método da margem bruta percentual do valor líquido realizável).

Manifesta que o valor da base de cálculo apurada na autuação “não reflete a aplicação dos critérios que a fiscalização sustenta correta” porque expurgou parcelas que julgou incompatível com a prevista na LC 87/96 (art. 13, §4º)

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.

Reafirma a necessidade de realização e diligência ou perícia fiscal, dado às inconsistências trazidas e complexidade da matéria na apuração do custo de produção e quantificação do custo fiscal, nos termos dos artigos 123, §3º, 145 e 150, II do RPAF/BA.

Destaca que a operação de refino por desagregação geram 52 produtos que impactam a formação de custos e seus impactos no “custo fiscal” (art. 13, §4º, II da LC 87/96) demanda conhecimento técnico especializado, “que a Junta de Julgamento Fiscal não possui”, o que justifica a realização de produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, conforme questionamentos formulados que espera serem respondidos (fls. 450/451). Indica como assistente técnico o Contador Luiz Cláudio Van Der Maas de Azevedo, com endereço a Rua Soares Cabral, 80, apto 101, Laranjeiras, Rio de Janeiro.RJ.

Requer que a Decisão recorrida seja julgada nula, por violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa; declarada a nulidade do Auto de Infração, por negar a aplicação da legislação vigente, indiretamente com declaração da constitucionalidade dela; se superada a nulidade e a “decadência” requer que a autuação seja julgada improcedente em razão de que apurou corretamente o custo fiscal da NPQ, nem ausência de recolhimento do ICMS.

## VOTO

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

- a) Falta de intimação para se manifestar sobre a informação fiscal;
- b) Indeferimento do pedido de realização de diligência ou perícia fiscal;
- c) Aplicação da legislação tributária com potencial de conflito federativo.

Com relação à primeira nulidade suscitada, afirmando que na informação fiscal “foram aduzidos fatos novos” e não foi aberto prazo para se manifestar (art. 127, §7º do RPAF/BA), observo que no Auto de Infração foi descrito que a apuração da base de cálculo do crédito fiscal utilizado indevidamente (fl. 2), “foi baseada em planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa”, com discriminação dos custos de produção da nafta petroquímica fabricada na

REMAN, 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 19, 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 gravado 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.

Conforme fundamentado na Decisão ora recorrida, na informação fiscal prestada (fls. 323/371), não foram aduzidos fatos novos, nem anexados aos autos novos demonstrativos, não havendo necessidade de cientificar o autuado da informação fiscal prestada pelos autuantes. Por isso, não considero ter sido aduzido fato novo na informação fiscal e rejeitada a nulidade suscitada.

Quanto à nulidade da Decisão, sob o argumento de que foi indeferido o pedido de provas ou realização de diligência ou perícia fiscal para demonstrar a verdade material, 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. Constatou que na Decisão proferida pela primeira instância foi justificado (fl. 388) que os elementos constantes dos autos eram suficientes para a formação da convicção dos julgadores.

Considerando que foi descrito o processo produtivo da nafta petroquímica e o sistema de custeio por absorção utilizado pela empresa, proporcionam conhecimento para Decisão da lide diante do posicionamento da fiscalização para a apuração da base de cálculo nas operações de transferências. A apreciação do questionamento entre o método de apuração da base de cálculo feito pela empresa e empregado pela fiscalização, perpassa pela apreciação do mérito (custo 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 à nulidade suscitada sob o argumento de que aplicou a legislação tributária prevista no Estado de origem da operação de transferência das mercadorias, observo que a fiscalização aplicou o disposto no art. 13, § 4º, II, a LC nº 87/96, que estabelece limite na constituição da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais, aos elementos de custo de produção determinados. Todos os entes federativos devem cumprir a norma, visto que a Constituição Federal remete para a lei complementar a definição da base de cálculo. Logo, se o estabelecimento fiscalizado recepcionou crédito fiscal cuja base de cálculo não foi apurada em conformidade com o que determina a legislação tributária, fica caracterizado o cometimento da infração, o que será apreciado quando da análise do mérito.

No que se refere à Decisão proferida pelo STJ no RE nº 628.075-RS, ressalto que aquela Decisão não possuiu efeito vinculante aos atos administrativos da Fazenda Pública Estadual.

Em relação ao pedido de que seja realizada nova diligência ou perícia fiscal, 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 a 150 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 quatro aspectos de controvérsia a serem apreciados:

1. A composição dos elementos formadores da base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos industrializados previstos no art. 13, § 4º, II, a LC nº 87/96;
2. O sistema de custeio adotado pelo recorrente para o produto;

3. O processo de refino que resulta na produção da NAFTA PETROQUÍMICA e os elementos de custos vinculados a este processo, e;
4. A compatibilidade entre as premissas contábeis e metodológicas indicadas pela fiscalização e o valor da base de cálculo utilizadas para glosar o crédito indevido.

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

Quanto a este argumento, não merece qualquer reparo a Decisão da primeira instância, fundamentando que a Constituição Federal de 1988 (art. 155, §2º), de forma expressa, remeteu para a lei complementar a definição de contribuintes e definição de base de cálculo, cuja regra específica para as operações de transferência foi estabelecida no art. 13, § 4º, da LC 87/96, no que se refere 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 CJF Nº 0082-12/12, CJF Nº 0432-12/11 e CJF Nº 0166-12/12, mencionados no Auto de Infração.

Ressalto ainda, que na situação presente foi feito um levantamento fiscal, do qual resultou na elaboração de demonstrativos para apurar a base de cálculo de transferência, compondo valores de elementos de custos 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 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 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 7.014/96.

Na situação presente, o levantamento fiscal foi feito com base em documentos fiscais regularmente emitidos e escriturados, não tendo sido questionado a idoneidade dos documentos, nem da escrituração fiscal e contábil, bem como dos elementos de custos fornecidos pelo estabelecimento autuado. Por isso, não acolho o argumento de que devia ser arbitrada a base de cálculo.

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

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

- a) “produtos secundários que são indispensáveis à produção da nafta petroquímica”, a exemplo de... Amina neutralizante, Amônia (NH<sub>3</sub>), Dehazer, Desemulsificante, Inibidor de corrosão fílmico, Inibidor de corrosão para água de refrigeração, Soda caustica ou Hidróxido de Sódio

(NaOH), todos utilizados no processo destilação; e,

b) “materiais indiretos” alocados na conta 6420300047 - Ativ.Mat. - Refino (todos os materiais indiretos) e na conta 4101000002 - CONS INTERMEDIÁRIOS (outros produtos que não são petróleo, mas compõem a produção - integrada), não contabilizados no custo encontrado pela Fiscalização, a exemplo, da energia, água, vapor e demais produtos químicos empregados até o momento do ingresso na torre de destilação atmosférica, conforme laudos juntados aos autos.

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

Entretanto, em se tratando de operações de transferências interestaduais, a LC 87/96 fixou, de forma taxativa e literal (art. 13, §4º), os elementos do custo de produção (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), que somados formam a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados. Logo, não procede a alegação de que não foi considerado o sistema de custeio adotado pela empresa.

Quanto aos produtos que afirmou serem secundários utilizados no processo de destilação (amina neutralizante, amônia, dehazer, desemulsificante, inibidor de corrosão fílmico e para água de refrigeração, soda caustica (NaOH), observo que conforme Relatórios Técnicos elaborados pelo recorrente e juntadas com a defesa às fls. 252 a 320, 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. 203/204. 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.

Relativamente aos “materiais indiretos” alocados na “Ativ.Mat. – Refino”, a 2ª JJJ 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 de apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos industrializados, não se caracterizam como matéria prima, material secundário, mão de obra direta ou acondicionamento, como previsto no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/97.

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

No que se refere à natureza do produto comercializado (Nafta Full Range), o recorrente alega que a fiscalização tomou como base à nafta parafínica originada da Unidade de Destilação Atmosférica (UDA), que é produzida na faixa de destilação entre 65°C a 135°C, mas que o contrato com a COPENE prevê comercialização com destilação aproximada de 30°C a 200°C, ou seja, tanto de nafta parafínica como nafta naftônica 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 de Manaus (REMAN), conforme indicado na descrição dos fatos (fl. 3), cujo exemplo de produção em diversas unidades apresentado na fl. 625 refere à mesma refinaria (REMAN), envolvendo 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. 89 a 130, 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, apena o gasóleo de vácuo e resíduo de vácuo”. Já no processo de craqueamento catalítico obtém-se gás e óleo combustível e “corrente com característica de nafta NC”, com ponto de ebuluição entre 30°C a 220°C. Logo, pode se concluir que o adquirente (COPENE/BRASKEM) adquire nafta processada entre 30° e 190°C que em tese é originária da UDA e não de UDV que é processada acima de 190°C.

Como a 2ª JJF fundamentou sua Decisão de que o produto objeto da autuação (nafta petroquímica) resulta de unidades de destilação direta (NDD da UDA), cujos demonstrativos às fls. 13 a 19 indicam produção da REMAN e cópias das notas fiscais (fls. 131 a 161) no campo de informações complementares indica “nafta petroquímica”, cujo remetente 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 às inconsistências nos valores apurados no Auto de Infração, o recorrente afirma que a fiscalização utilizou os valores apurados utilizando o sistema de custeio por absorção, expurgando as parcelas que entendeu serem incompatíveis com a base de cálculo prevista na LC 87/96.

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

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

Destaco que o levantamento fiscal obedece à 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. 450/451), tentando justificar o pedido de realização de perícia fiscal, verifico que a exemplo da fundamentação contida no Acórdão JJF Nº 0205-05/13, considero desnecessária, por entender estarem presentes nos autos todos os elementos de prova suficientes para a solução da lide, em especial os relatórios elaborados pela própria Petrobrás e entregues a fiscalização, com o descritivo do processo produtivo da nafta petroquímica.

1. *Quais foram os critérios utilizados pelo autuado para cálculo do custo fiscal de aquisição da mercadoria NAFTA PETROQUÍMICA que constam na autuação fiscal?*

*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.*

2. *A metodologia de composição e distribuição de custos utilizada condiz com as normas fiscais e societárias?*

*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.*

3. *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).*

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

*Não.*

5. *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.*

6. *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

7. O Auto de Infração impugnado levou em consideração o custo fiscal de aquisição apenas de NAFTA PETROQUÍMICA ou considerou todos os produtos recebidos pelo Estabelecimento autuado?

De acordo com o demonstrativo de fls. 13 a 19, foi apurado apenas a base de cálculo, com base nos elementos do custo de produção previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96, apenas da NAFTA BRASKEM, que a empresa denomina de NFTA PETROQUÍMICA.

8. Qual foi a ordem de grandeza para quantificar a NAFTA que foi levada na autuação? Qual seria a correta ordem de grandeza a ser levada em conta?

Conforme descrito no processo de refino de petróleo, considerando os elementos de custo previstos no art. 13, §4º, II da LC 87/96, foram alocados como custos da NAFTA apenas as parcelas de MATÉRIA PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO DE OBRA e ACONDICIONAMENTO utilizados na UNIDADE DE DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA onde é produzido a NAFTA PETROQUÍMICA. Considerando que estes elementos de custo são os previstos na LC 87/96, fica prejudicada a resposta da segunda questão.

9. O Auto de Infração calculou corretamente o custo fiscal da mercadoria ou a Fiscalização deveria ter refeito todos os cálculos segundo o critério contábil que reputasse pertinente?

O “custo fiscal” assim entendido os elementos de custo que compõe a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais (MP, MS, MOD e AC) foi levantado pela fiscalização com base nas planilhas de custo fornecido pela própria empresa. Na impugnação inicial e no Recurso interposto o sujeito passivo apresentou um modelo exemplificativo, mas a previsão de constituição da base de cálculo prevista na LC 87/96 não se reputa a todos os elementos de custos apurados por critério contábil.

10. Há produtos que, para ficarem totalmente comerciais, devem passar por outros processos na mesma cadeia do refino?

Sim. Conforme descritivos apresentados pela empresa e pela fiscalização o processo de refino de petróleo envolve diversas fases. A lide que envolve esta autuação refere-se apenas a fase de obtenção de nafta petroquímica na UDA. Após esta fase seguem-se outras com obtenção de outros produtos.

11. O cálculo do custo previsto para fins de incidência do art. 13, §4º, II da LC 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?

Sim. Conforme anteriormente apreciado, as rubricas CONS INTERMEDIÁRIOS e ATIV. MAT. – REFINO engloba materiais indiretos, a exemplo, da energia elétrica, combustíveis, gás e demais trocadores de calor. Como não se classificam como MP, MS, MOD e AC, na produção de NPQ que é o produto que foi objeto de transferência e da autuação, não deve ser inserido no cálculo do “custo fiscal”.

12. Tendo em vista que a principal característica do segmento do refino (refinaria) concentra-se na questão de serem todos seus processos integrados – os processos são mutuamente interdependentes uns dos outros o que evidencia a integração dos processos voltados para o refino do petróleo – pode-se afirmar que é inaplicável a exigência da fiscalização em obrigar ao contribuinte a utilização de custo compartilhamento/segregado por fase do refino ou por cada unidade (UDA e UDV, etc.)?

Não. Como descrito nas figuras às fls. 59 a 63, o processo de refino de petróleo na sua fase inicial, a UDA dar entrada do óleo cru, que passa por um dessalinizador, no forno e depois passa pela torre de destilação, onde é extraído gás, nafta leve, nafta pesada, querossene, gásóleo e Resíduo. Na unidade seguinte (UDV) são processados outros produtos. Logo, não há obrigação de o contribuinte segregar outros elementos de custos das etapas de refino fora da UDA que foi objeto do levantamento fiscal.

13. Considerando que o processamento efetuado Unidade de Destilação Atmosférica - UDA, é feito por cadeia em que há diversas reações químicas sobre os mesmos insumos para, ao final, obter-se diversos produtos, seria possível valorar cada produto de forma segregada?

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.

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 à 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.

Ressalto que esta matéria já foi objeto de apreciação de Recursos interpostos contra as Decisões proferidas nos Acórdãos JJF Nº 0070-04/14 e JJF Nº 0071-05/14, cujos Recursos Voluntários não foram providos nos Acórdão CJF Nº 0246-11/15 e CJF Nº 0281-11/15, inclusive com Parecer opinando pelo não provimento dos recursos, emitidos pela PGE/PROFIS.

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 DIVERGENTE

Em que pese o sempre abalizado voto do Conselheiro Relator, peço a devida *venia* para discordar quanto ao seu entendimento sobre o mérito da autuação, no que tange a apreciação e classificação dos elementos que compõe a base de cálculo prevista no artigo 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em outras palavras, **o bem a ser considerado como componente do custo de produção previsto no art. 13, §4º, II da 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 de consumo de eletricidade e materiais intermediários na produção da nafta petroquímica na UDA (Unidade de Destinação Atmosférica), 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 (NH<sub>3</sub>), dehazer, desemulsificante, inibidor de corrosão fílmico, inibidor de corrosão para água de refrigeração, soda caustica ou hidróxido de sódio (NaOH), todos utilizados no processo destilação, conforme laudos juntados aos autos.

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

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 2068910030/15-4, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$6.410.404,13, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Paulo Danilo Reis Lopes, João Roberto Sena da Paixão e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel e Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de maio de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS