

A. I. Nº - 206891.0030/13-8  
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS  
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 04.09.2017

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0139-05/17**

**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). Retorno do processo à 1<sup>a</sup> instância para novo julgamento. Anulação da decisão anterior. Sanadas as incorreções. No mérito 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 efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência e das normas contábeis. Não acatadas as preliminares de nulidade da autuação. Preliminar de decadência acolhida em relação a parte de crédito tributário, em concordância com o entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 08 do STF (Superior Tribunal Federal), a mais recente jurisprudência do STJ (Superior Tribunal de Justiça), e o Parecer Jurídico da PGE (Procuradoria do Estado da Bahia), anexados nos autos. Aplicação do Incidente de Uniformização da PGE nº 2016.194710-0. Rejeitado pedido de realização de nova diligência ou perícia fiscal-contábil. Processadas as correções dos erros materiais na fase de informação fiscal, com posterior ciência ao contribuinte. Não acolhidas as conclusões da Perícia Judicial anexada aos autos e relacionada a PAF em que a base de cálculo foi quantificada via arbitramento. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 26.08.2013, para exigir ICMS no valor de R\$19.677.583,12, mais acréscimos legais, com a seguinte imputação: “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior ao estabelecido em lei complementar, convênio ou protocolo*”. “*Estorno de crédito fiscal em decorrência de emprego de base de cálculo nas operações de transferência interestadual (entradas na filial Bahia) com valores superiores ao previsto no art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96, de acordo com o detalhamento consignado no próprio corpo do Auto de Infração*”.

A Auditoria Fiscal abrangeu as operações interestaduais de transferência de nafta petroquímica das unidades de produção da Petrobrás, localizadas em Duque de Caxias – RJ (REDUC), Manaus – AM (REMAN) e Betim - MG (Refinaria Gabriel Passos – REGAP), com destino ao estabelecimento localizado na Bahia – Município de São Francisco do Conde (Refinaria Landulpho Alves - Mataripe). Segundo os autuantes a base de cálculo de transferência englobou parcelas ou

rúbricas não compreendidas dentro dos elementos autorizados pela lei complementar, ou seja: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra direta e acondicionamento. A ação fiscal alcançou apenas do exercício de 2008 – meses de janeiro a dezembro, com os seguintes valores: Janeiro: R\$1.162.985,64; Fevereiro: R\$513,10; Março: R\$845.802,56; Abril: R\$2.323.462,50; Maio: R\$2.793.376,99; Junho: R\$1.906.731,91; Julho: R\$5.209.375,70; Agosto: R\$1.315.847,63; Setembro: R\$905.204,92; Outubro: R\$1.613.687,87; Novembro: R\$700.661,68; Dezembro: R\$899.932,62.

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

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

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

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

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

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

Também transcritas partes da decisão do STJ, exarada na apreciação do Recurso Especial nº 70635-RS, conforme abaixo:

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

1. A definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da CF.

2. A fixação da base de cálculo de produto industrializado para fim de ICMS, quando sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, § 4º, II, não pode ser modificado por regra estadual.

3. ...

4. A base de cálculo do ICMS, quando o arroz industrializado é enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte em outro Estado é o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. [...]

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

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

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

*Por sua natureza, sobredita norma deve ser interpretada literalmente.*

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

Fizeram menção, também ao Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, disponível em: [http://tj.rs.gov.br/site\\_php/consulta/download/exibe\\_documento.php?ano=2007&codigo=680835](http://tj.rs.gov.br/site_php/consulta/download/exibe_documento.php?ano=2007&codigo=680835), acesso em 07/04/08, nos seguintes termos:

*"A empresa transferia pelo preço de 'consumidor final', ignorando os preceitos contidos na legislação de regência, daí porque foi autuada, corretamente, a meu ver.*

*Isto porque, nesse procedimento, a empresa transferia mercadorias com preços elevados ao estabelecimento no RS. Posteriormente, revendia as mercadorias com baixo valor adicionado. Resultado desse proceder: os cofres do RS eram lesados, na medida em que a empresa se apropriava de crédito fiscal a maior na operação de transferência de São Paulo para este Estado, pois, como visto, o valor não seguia os ditames previstos na legislação de regência."*

*Obviamente que se o legislador quisesse tratar os elementos de custo definidos no art. 13, §4º, II da LC 87/96 como exemplificativos, a boa técnica legislativa indicaria a adoção dos vocábulos ou expressões "tais como"; "a exemplo de" e nunca adotaria a expressão "assim entendido como".*

*Ao optar por essa técnica, "... o legislador complementar foi pedagógico, simplesmente pedagógico... Descabe o embaralhamento de institutos, expressões e vocábulos, como se cada qual não tivesse sentido próprio indispensável a caminhar-se com a segurança jurídica" (excerto do voto-vista do Min. Marco Aurélio por ocasião do julgamento, pelo STF, da ADIn 2.588-1/DF, set/06).*

*Como não poderia deixar de ser, ao utilizar a expressão que a BASE DE CÁLCULO é o CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA, ASSIM ENTENDIDO COMO O SOMOTÓRIO DE MATÉRIA-PRIMA; MÃO-DE-OBRA; MATERIAL SECUNDÁRIO; e ACONDICIONAMENTO, o legislador complementar FIXOU e DEFINIU TAXATIVAMENTE os elementos de custo de produção ou da mercadoria produzida.*

*Nesse diapasão, a interpretação mais consentânea com a realidade posta, para se encontrar o sentido e o alcance da norma contida no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, deve ser feita da mesma forma que foi adotada pelo STF - decisão supracitada -, i.e.:*

*a - Trata-se de definição contida na LC e a legislação (lei, decreto etc.) não pode reduzir ou ampliar o que ali está nitidamente exposto.*

*b - Deve-se interpretar literalmente. Se o legislador não quisesse restringir, colocaria um ponto após a expressão CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA.*

*c - Se o legislador da LC 87/96 não quisesse ser taxativo não incluiria a restrição constante da parte final do art. 13, § 4º, II: "assim entendida como"; referindo-se à BASE DE CÁLCULO.*

*d - Diz respeito a uma medida de política tributária: fazer com que o Estado consumidor abocanhe uma maior fatia do imposto nestas operações.*

*e - Para tanto, buscamos e encontramos nas normas do direito tributário e do direito privado, em especial na Contabilidade de Custos, o conceito ou a definição de MATÉRIA-PRIMA; MÃO-DE-OBRA; MATERIAL SECUNDÁRIO; e ACONDICIONAMENTO.*

*f - Em todas as pesquisas feitas no direito e na legislação tributária, bem como na Ciência Contábil (contabilidade de custos), como visto anteriormente, não tem amparo para alocar as rubricas DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, ENERGIA (ELÉTRICA; TERMICA; GÁS; COMBUSTIVEIS), dentre outras, regra geral, em nenhum dos quatro elementos previstos no art. 13, §4º, II, da LC 87/96.*

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

Frisaram que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima, i.e. matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). Isso posto, os gastos, por exemplo, com "manutenção", "depreciação", "energia elétrica", devem ser expurgados para efeito

de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

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

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

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

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

Na parte que fundamenta o Auto de Infração os autuantes mencionaram também decisões do CONSEF e da SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL (SRF), atinentes à matéria objeto do lançamento de ofício. Frisaram que essas decisões têm interpretado que os custos com energia, combustíveis e depreciação são contabilizados como gastos gerais de fabricação ou como despesas, em contas distintas de matéria-prima, embalagem e material secundário. Foram citados os Acórdãos CONSEF N°s 0082-12/12; 0432-12/11, 0166-12/13. Da Secretaria da Receita Federal os autuantes destacaram a Súmula nº 12, do Segundo Conselho de Contribuintes, publicada no D.O.U., de 26/09/07, seção I, pág. 28, com o seguinte teor: “*Não integram a base de cálculo [...], as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.*”

Por fim, citaram o Parecer da Procuradoria Geral do Estado da Bahia, no Processo PGE Nº/2011405993-0, com o seguinte conteúdo nas partes transcritas, extraídas das páginas 6 e 7 do citado documento:

“*Tem-se, portanto, que nenhum item que não possa ser enquadrado numa dessas categorias expressamente arroladas pode entrar composição da base de cálculo em questão, uma vez que a própria norma, em enumeração tipicamente **numerus clausus**, cuidou de restritivamente delimitar os específicos e estritos gastos que podem e devem ser computados no cálculo do aludido ‘custo da mercadoria produzida.’*”

[...]

“[...] Em face da enumeração restritiva constante da norma legal, somente integram o custo de produção, para fins do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, as despesas concernentes a matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de maneira que gastos outros, que com estes não se identifiquem, devem ficar de fora da base de cálculo, naquelas hipóteses de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.”

Anexados ao processo os seguintes demonstrativos e documentos: 01 – Índice; 02 – Auto de Infração (fls. 02/09); 03 - Demonstrativo de Débito (fl. 10); 04 - Recibos de arquivos eletrônicos e respectivo CD-ROM (fls. 11/12); 05 – Recibo Mensal Consolidado – Diferença de ICMS a pagar – 2008 (fl. 13); 06 - Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo nas Transferências Interestaduais – art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 – Custo da Mercadoria Produzida (MP; MS; MO; ACOND.), por refinaria e natureza da operação, com amostragem de notas fiscais anexas – REGAP

e REDUC 2008 (fls. 14/40); 07 - Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo nas Transferências Interestaduais – art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 – Custo da Mercadoria Produzida (MP; MS; MO; ACOND), por refinaria e natureza da operação, com amostragem de notas fiscais anexas – REDUC 2008 (fls. 41/53); 08 - Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo nas Transferências Interestaduais – art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 – Custo da Mercadoria Produzida (MP; MS; MO; ACOND), por refinaria e natureza da operação, com amostragem de notas fiscais anexas – REMAN 2008 (fls. 54/90); 09 – Ordem de Serviço (fl. 91); 10 – Intimação, resposta da empresa, intimações fiscais efetuadas e *e-mail's* (fls. 92/224); 11 – Demonstrativo do custo unitário da NAFTA por refinaria e respectivos resumos mensais de débitos objeto do ESTORNO DO CRÉDITO FISCAL (fls. 225/230); 12 – Intimação Fiscal específica para apresentação do custo de produção da NAFTA, cuja ciência foi dada em 19 de fevereiro de 2013 (fls. 231/247); 12 – Planilhas de Custo de Produção Entregues (fls. 235/247); e, 14 – Apresentação dos resultados da Auditoria fiscal-contábil feita para a PETROBRÁS (RLAM), em 28.08.2013, na sede da empresa (fls. 248/280).

O contribuinte foi cientificado do Auto de Infração em 28/08/2013, através de aposição de assinatura de preposto na peça inaugural deste PAF.

O autuado ingressou com defesa administrativa em 27/09/2013, peça que se encontra juntada ao processo às fls. 283/325, subscrita por advogado, com procuração e respectivos substabelecimentos anexados aos autos (doc. fls. 327 a 332).

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

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

Após fazer uma síntese dos fatos e fundamentos que serviram de lastro para a cobrança fiscal, arguiu a nulidade do ato de lançamento, fundamentado no art. 39, III, “c”, do RPAF/99, que prescreve que o Auto de Infração deve conter a indicação clara e precisa dos fatos praticados pelo contribuinte e que ensejaram a respectiva cobrança, no intuito de garantir o exercício dos direitos à ampla defesa e ao contraditório.

Trouxe à apreciação a doutrina do tributarista José Eduardo Soares de Melo, in “Processo Tributário Administrativo Fiscal, 2ª ed., Quartier Latin, 2009, p. 104, que ao comentar o art. 10, III, do Decreto Federal nº 70.235/72, cujo significado é idêntico ao do art. 39, III, “c”, afirmou que “o lançamento contido no Auto de Infração estará desprovido de eficácia se não especificar os mencionados elementos, especialmente pelo fato de dificultar o oferecimento da ampla defesa.”

No caso concreto, afirmou que a fiscalização expurgou do cálculo do custo fiscal os gastos alocados em determinadas contas contábeis (“4101000002 - Cons. Intermediários” e “6420300047 - Ativ. Mat. - Refino”) depois de genericamente reputá-los incompatíveis com a base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96. Que não houve qualquer referência à metodologia de composição daquelas contas e tampouco a discriminação dos itens cujos custos integram-nas e, precipuamente, ou em que medida há relação entre os gastos ali alocados e o processo de produção da nafta petroquímica.

Enfatizou que essas informações são imprescindíveis para o exercício da ampla defesa porque, no debate sobre composição da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, o custo da mercadoria produzida apenas pode ser fixado à vista de um determinado processo produtivo. Nessa linha de argumentação, sustenta que a referência genérica à composição contábil da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de nafta petroquímica, para expurgar

algumas contas, com a mera citação exemplificativa dos itens que as compõem, não atende ao que determina o art. 39, III, do RPAF/99. Neste sentido, transcreveu lições de outro tributarista, LEANDRO PAULSEN, extraídas de Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência, 7. ed. rev. atual. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2012, p. 48/49, “in verbis”:

“[...] ainda são comuns lançamentos nos quais há apenas a titulação do título sob o qual está sendo lançado o tributo, e o cálculo em tabela ou planilha contendo os valores. Esse procedimento sintético não é suficiente à validade do auto de infração, que deve, no seu corpo ou no Relatório Fiscal, conter a explicação do que foi feito. E essa explicação deve ser completa. A falta da descrição completa (assim entendida aquela suficiente à compreensão da ação fiscal) implica nulidade absoluta do auto de infração. A SRF, em sua página na internet, assim expressa a relevância da fundamentação, nem sempre observada pelos Auditores-Fiscais: “A importância da descrição dos fatos deve-se à circunstância de que é por meio dela que o autuante demonstra a consonância da matéria de fato constatada na ação fiscal e a hipótese abstrata constante da norma jurídica”. É, assim, elemento fundamental do material probatório coletado pela autoridade lançadora, posto que uma minudente descrição dos fatos pode suprir até eventuais incorreções no enquadramento legal adotado no auto de infração [...]; o contrário é que, via de regra, não se admite, até porque, no mais das vezes, não há como aferir a correção do fundamento legal, se não se puder saber, com precisão, quais fatos deram margem à tipificação legal e à autuação. Por meio da descrição dos fatos é que fica estabelecida a conexão entre todos os meios de prova coletados e/ou produzidos (documentos fiscais, relatórios, termos de intimação e declaração, demonstrativos, etc.) e explicitada a linha de encadeamento lógico destes elementos, com vistas à demonstração da plausibilidade legal da autuação. [...]. De se lembrar, ainda, que o auto de infração, depois de lavrado, passa a ser, antes de qualquer outra coisa, uma peça jurídica, e como tal, deve seu objeto estar juridicamente traduzido, independentemente de seus fundamentos de fato terem aferidos a partir de uma auditoria contábil ou de uma apreensão de mercadorias; seja qual for o método investigativo, ao final suas conclusões devem estar juridicamente validadas”.

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

Ao concluir esta parte da impugnação entende que a insuficiência da “descrição dos fatos” consignada no Auto de Infração impede o exercício do contraditório. Reitera pedido pela nulidade do lançamento fiscal, por cerceamento ao direito de defesa, com fundamento no art. 18, II, do RPAF/99.

A defesa levantou, em seguida a preliminar de decadência, frisando que a apuração do ICMS efetua-se sob o regime de conta corrente fiscal, a fim de operacionalizar a incidência do princípio da não-cumulatividade (CF, art. 155, II), por meio da metodologia a que se refere, entre outros, o art. 24 da LC nº 87/96 (Lei Kandir).

Que no Estado da Bahia o mecanismo instituído pela LC nº 87/96 foi ratificado pelo art. 25 da Lei nº 7.014/96 e regulamentado pelo art. 116 do RICMS/97, cuja vigência alcançou o exercício financeiro a que se refere o Auto de Infração.

Registrhou que este procedimento impõe ao contribuinte apurar, sob o regime de conta corrente fiscal e a partir do cotejo de créditos e débitos de ICMS, eventual saldo devedor do tributo para, ao final do período considerado, pagar o débito – se houver – ao sujeito ativo da obrigação tributária. Ou seja, o método de apuração do imposto corresponde a uma típica hipótese de “lançamento por homologação”, que, a seu turno, é regulamentado pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN, normas cujo teor transcreveu na peça de defesa.

No caso em exame, destacou que no exercício financeiro de 2008, a Petrobrás se apropriou dos créditos de ICMS vinculados às entradas de mercadorias recebidas de outras unidades da Federação – especificamente, do tributo destacado nas notas fiscais que acobertaram as transferências de Nafta Petroquímica – compensou-os com os débitos verificados em cada um dos períodos mensais de apuração e, enfim, recolheu a diferença porventura encontrada.

Frente essa sistemática fez referência à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Para a defesa hoje se encontra pacificada a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN nessas situações, conforme o entendimento firmado no REsp nº 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux.

Ressaltou a defesa que a incidência dessa regra de decadência fulmina qualquer possibilidade de o Estado da Bahia constituir créditos tributários em razão de fatos geradores ocorridos antes de 28/08/2008. Desde que exista declaração e pagamento, não há diferença se o lançamento é resultado de eventos que deveriam submeter-se à tributação e não o foram, ou de se identificar erros no próprio mecanismo de apuração do ICMS. Neste sentido, transcreveu lições de Leandro Paulsen, em “Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 13ª edição, Porto Alegre, Livraria do Advogado, Editora ESMAFE, 2011, p. 1.087”.

Nessa mesma linha, citou decisão exarada pelo STJ (Superior Tribunal de Justiça), lavrada nos seguintes termos, transcrita às fls. 293/295 dos autos:

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPÓSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).*

1. *Agravo regimental contra decisão que deu provimento aos embargos de divergência pelos quais a contribuinte suscita dissenso pretoriano acerca da contagem do lapso decadencial para o lançamento de ofício tendente a cobrar as diferenças de crédito de tributo sujeito a lançamento por homologação pago a menor em decorrência de creditamento indevido.*
2. *A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.*
3. *"[...] ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN" (AgRg nos EREsp. 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ 10.4.2006).*
4. *Com efeito, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despiciendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo.*
5. *A dedução aqui considerada (creditamento indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração. Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.*
6. *Na espécie, o acórdão que julgou o recurso especial foi claro ao consignar que houve pagamento a menor de débito tributário em decorrência de creditamento indevido. Dessa forma, deve-se observar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.*
7. *Agravo regimental não provido. (AgRg nos EREsp 1199262/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/10/2011, DJe 07/11/2011).*

No tocante a essa parte da impugnação, a defesa postula a declaração de decadência o direito de o Estado da Bahia de realizar qualquer lançamento de ofício relativamente aos fatos geradores ocorridos antes de 28/08/2008.

No mérito a defesa declara que a PETROBRÁS, por intermédio da Refinaria Landulpho Alves de Mataripe – RLAM recebe nafta petroquímica de estabelecimentos de sua propriedade localizados em outros Estados da Federação e, durante o período de apuração indicado no Auto de Infração, as mercadorias foram procedentes do Terminal Marítimo de Ilha D’Água (RJ), que, por sua vez, se originaram da REDUC – Refinaria de Duque de Caxias (RJ) e da REGAP – Refinaria Gabriel Passos (MG), e da REMAN – Refinaria de Manaus (AM).

Em razão de se tratar de transferência interestadual de bem entre estabelecimentos empresariais do mesmo contribuinte não há preço de venda da mercadoria e, por isso, faz-se necessário

identificar do custo fiscal para fins de formação da base imponível do ICMS bem como a quantificação dos débitos/créditos da operação.

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

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

Nestas circunstâncias, o primeiro parâmetro para determinar o alcance do art. 13, § 4<sup>º</sup>, II, da Lei Kandir e definir conceitos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento é a necessidade de extraí-los precipuamente à vista do direito privado (art. 110 do CTN).

Em contraposição aos trabalhos de auditoria fiscal afirmou que a fiscalização parte do pressuposto de que a composição da base de cálculo do ICMS nas operações em foco é limitada os custos com bens que “integram o produto final”, que são “consumidos direta e imediatamente” na produção ou cuja “renovação é exigida em intervalos regulares”, como se verifica em alguns precedentes do citado no Auto de Infração. Não obstante essa premissa, segundo a defesa, já se observou no CONSEF que “o grande equívoco que se repete amiúde na determinação dos materiais que dão direito ao crédito que está no fato de as pessoas interpretarem a nova legislação com base na legislação passada”. Citou o Conv. ICM nº 66/1988 e fez referência a trechos do voto da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, no Acórdão nº 0262-02/06, da lavra do julgador José Lima Irmão, nos seguintes termos:

*“Na década de 80, à época do antigo ICM, havia uma distinção entre os chamados créditos físicos e créditos financeiros. Créditos físicos eram os correspondentes a bens que se incorporassem fisicamente ao produto final (materias-primas) ou que fossem consumidos em contato direto e imediato com os materiais de que resultasse o produto final (produtos intermediários). Por outro lado, créditos financeiros eram aqueles que representassem dispêndios alheios ao processo produtivo, como, por exemplo, despesas com juros de financiamento, aquisições de patentes, investimentos, etc”.*

Todavia, para a defesa, os conceitos firmados à luz da legislação revogada há muito se encontram superados, não só em razão da incompatibilidade deles com o princípio da não-cumulatividade, na forma em que foi concebido pela CF/88, como também porque derrogado pela superveniência da LC nº 87, que tratou diversamente da matéria.

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

Nesse contexto apresentado, disse que é preciso considerar a existência de uma relação intrínseca entre o direito à compensação do ICMS recolhido nas operações anteriores e o custo fiscal de transferência, uma vez que este custo será a base de cálculo do tributo na operação que ao final determinará em que medida o crédito será aproveitado e até que ponto a não-cumulatividade será garantida.

Frisou ser fato que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, na perspectiva da doutrina e da jurisprudência majoritárias, não autoriza a incidência do ICMS, mas se a LC nº 87/96 submete o evento à tributação, como se infere dos seus arts. 2º, inc. I, art. 11,

inc. I, letra “a” c/c § 3º, II, e 12, I, ao menos se deve adequá-la ao regime previsto na CF/88. Por isso, segundo a defesa, é incorreto interpretar o art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 para atribuir-lhe o mesmo sentido outrora consolidado, a partir do art. 31, III, do Convênio ICM nº 66/1988, não só porque desautoriza o princípio constitucional da não-cumulatividade, mas ainda por força da diversidade de tratamento conferido à matéria pela Lei Kandir.

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

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

Destacou, em seguida, que os conceitos de ativo, despesa e custos são fornecidos pelas ciências contábeis e a legislação implicitamente utilizou-os para distinguir cada uma das hipóteses em que é garantido o direito ao crédito de ICMS: há um novo modelo que deve ser considerado na interpretação do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, tanto para se definir o “custo da mercadoria produzida” como ao se conceituar matéria-prima, mão-de-obra, acondicionamento e, especialmente, material secundário.

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

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

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

(...)

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

Disse que a LC nº 87/96 limita o conceito de custos para fins de se fixar a base de cálculo do ICMS nas transferências em tela, mas a restrição não implica excluir aprioristicamente dela qualquer bem ou serviço sem verificar que papel possui no processo produtivo. Partindo dessa premissa sustenta que “*a inclusão de determinado bem em uma das categorias previstas no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 somente é factível à vista de um determinado processo produtivo. Deste modo, é o*

*uso (ou não) do bem na industrialização que define o seu tratamento contábil e, assim, a possibilidade de se considerá-lo para integrar a base de cálculo do imposto nas transferências em controvérsia”, conforme é enfatizado na doutrina.*

Linhos à frente destaca, com base em lições doutrinárias, que “*O termo ‘insumo’ não indica uma substância em si (material, química, física etc.) Nada, em si mesmo, pelo simples fato de existir possui a qualidade de insumo. Ao revés, essa qualidade resulta de um certo tipo de relação entre aquilo que é reputado insumo (‘X’) e algo (‘Y’) perante o que ‘X’ assim deve ser visto*”. Por tudo isso, o consumo da mercadoria no processo produtivo ou integração dela ao produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, assim como qualquer outra condição desta natureza, são insignificantes na verificação do direito ao crédito, desde que o bem se mostre imprescindível à obtenção do resultado da atividade.

Nessa linha de raciocínio citou trechos do voto constante do Acórdão nº 0262-02/06, do CONSEF/BA, que a defesa utiliza como paradigma (fls. 303 a 309, do PAF).

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

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

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

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

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

Declarou a defesa que, a princípio, a simples leitura da ementa do Acórdão mencionado indica que aquele julgado não possui qualquer relação com a controvérsia, em especial por ressalvar, expressamente, a incidência da restrição somente ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e em hipótese de crédito presumido. Neste ponto, destacou a defesa, ao contrário do que a fiscalização mencionou, o STJ não alterou a sua jurisprudência – resultado da interpretação literal do art. 33, II, “b” da LC nº 87/96 – e não vacila em reconhecer o direito ao crédito na entrada de energia elétrica consumida no processo de industrialização.

Transcreveu outro julgado recente sobre a matéria, constante do Acórdão abaixo reproduzido, na parte relativa ao assunto tratado pela defesa:

*A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.117.139/RJ, da relatoria do Ministro Luiz Fux, publicado no DJe em 18/2/2010, submetido ao regime dos recursos repetitivos (artigo 543-C do Código de Processo Civil, incluído pela Lei nº 11.672/2008), consolidou o entendimento firmado no EREsp nº 899.485/RS, da relatoria do Ministro Humberto Martins, publicado no DJe em 15/9/2008, no sentido de que “O contribuinte tem direito ao creditamento de ICMS se comprovar ter utilizado a energia elétrica ‘no processo de industrialização’ ou ter utilizado serviços de comunicação na ‘execução de serviços da mesma natureza’.” 3. Agravo regimental improvido. (AgRg no Ag*

1180614/RJ, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/03/2010, DJe 07/04/2010)

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

Linhos a frente a impugnante tece considerações em torno da formação do custo da mercadoria produzida. Relata que o petróleo, em seu estado natural, não pode ser aproveitado de forma prática para outros fins que não o de fornecimento de energia via combustão, mas sua composição química – baseada em hidrocarbonetos de grande heterogeneidade molecular – permite usos industriais especializados e sofisticados, como o requerido por máquinas de combustão interna, lubrificantes e produtos petroquímicos como a nafta petroquímica.

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

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

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

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

*41 – Matéria Prima; 42 – Materiais; 43 – Pessoal; 44 – Serviços de terceiros. Essas contas incluem, apenas, custos condizentes com aqueles previstos com o art. 13, §4º, II da LC nº 87/96; as classes utilizadas para apropriação dos custos de produção das Refinarias (processo de refino) e as respectivas utilização são explicadas da seguinte forma: 4101000001 - CONS MATÉRIA - PRIMA (consumo de matéria prima - Petróleo); 4101000002 - CONS INTERMEDIÁRIOS (consumo de intermediários – outros produtos que não são petróleo, mas compõem a produção - integrada); 4101000002 - CONS DERIVADOS; 6420300047 - Ativ. Mat. - Refino (todos os materiais indiretos); 6430300047 - Ativ. Pes. - Refino (mão de obra); 6440300047 - Ativ. Serv. - Refino (todos os serviços utilizados); 6450300047 - Ativ. Enc/Imp. - Refino (impostos); 6480300047 - Ativ. Dep. - Refino (Depreciação); 6490300047 - Ativ. Rec.- Refino (recuperação de custos).*

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

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

Declara a defesa que as premissas acima não possuem nenhum fundamento, já que diversos produtos secundários são indispensáveis à produção da nafta petroquímica, como, entre outros, aqueles utilizados no processo destilação e exemplificados a seguir (**Relatórios Técnicos, em anexo, fls. 361 a 388**):

PRODUTO	PROCESSO	SEÇÃO	FUNÇÃO	INCORP. AO PRODUTO
Amina neutralizante	Destilação	Torres de Fracionamento	<i>Evitar o processo corrosivo nos equipamentos. Sua injeção é realizada no topo das torres. Complementa a ação da amina filmica que recobre as partes internas do equipamento</i>	É incorporado totalmente ao produto
Amônia (NH <sub>3</sub> )	Destilação	Torres de Fracionamento	<i>Evitar o processo corrosivo nos equipamentos por meio do controle de PH, evitando descontinuidade operacional.</i>	É incorporado totalmente ao produto
Dehazer	Destilação	Tratamento	<i>Finalidade de impedir a formação de turbidez no óleo diesel e corrosão na armazenagem por meio da remoção de água</i>	É incorporado totalmente ao produto
Desemulsificante	Destilação	Desalgadora	<i>Finalidade de facilitar a separação da água salgada do petróleo, além de não permitir que a água separada apresente elevado teor de óleo residual (responsável pela formação de emulsão inversa do tipo óleo em água)</i>	É incorporado parcialmente ao produto
Inibidor de corrosão filmico	Destilação	Torres de Fracionamento	<i>Finalidade de evitar a ocorrência do processo corrosivo nos equipamentos e assim garantir a continuidade operacional. Complementa a ação da amina neutralizante.</i>	É incorporado parcialmente ao produto
Inibidor de corrosão para água de refrigeração	Destilação	Torres de Fracionamento	<i>É utilizado na água de resfriamento com a finalidade de inibir a corrosão. Entra na torre de refrigeração e vai para torre de fracionamento (ou torre de destilação). O objetivo das torres de refrigeração é dissipar o calor para atmosfera</i>	
Soda caustica ou Hidróxido de Sódio (NaOH)	Destilação	Após a Desalgadora e antes das Torres de Fracionamento	<i>Tem por função minimizar a hidrólise dos sais e também a formação de ácido clorídrico, ambos indesejáveis para o processo, sob o ponto de vista de prevenção da corrosão</i>	É incorporado totalmente ao produto

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

Em seguida a defesa apontou erros aritméticos na apuração do imposto lançado no Auto de Infração. Relacionou os seguintes pontos:

- i) - não aplicação do custo da última entrada no terminal de Ilha D'agua em algumas notas fiscais oriundas da REDUC;
- ii) - utilização do custo do mês incorreto;
- iii) - conversão incorreta de unidades de faturamento;
- iv) - arredondamento de valores.

Discorreu que nas Notas Fiscais de transferência nºs 1607, 184, 253, 337, 326, 356 e 669, a fiscalização não seguiu a regra para utilização do custo da última entrada do produto, no estabelecimento do contribuinte (Terminal Ilha D'agua), na transferência da nafta oriunda da REDUC-RJ. Na espécie,

o terminal de Ilha D'Água não é estabelecimento produtor e, por conseguinte, aplica-se o art. 13, § 4º, I, que dispõe ser aplicável a regra do “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”. Com isso, sustenta a defesa, não foi aplicado o custo correto objeto da autuação, uma vez que os custos referentes à última entrada das citadas notas ficais deveriam ser obtidos no mês anterior, dado que a última entrada ocorreu em um determinado mês e as notas de transferência foram emitidas no mês subsequente. Este erro acarretou, na avaliação defensiva, aumento de R\$2.554.782,11 no valor do Auto de Infração.

Na Nota Fiscal de transferência nº 90 a fiscalização demonstrou que o custo a ser utilizado seria o referente ao mês de mar/2008, mas utilizou incorretamente o mês fev/2008, em claro erro formal que implicou em um aumento de R\$231.616,86 no valor do Auto de Infração.

Em seguida declarou que a fiscalização incorreu em erro, também, ao desconsiderar que as Notas Fiscais de transferência nºs 545, 575, 582, e 586 foram emitidas em “quilogramas”, enquanto realizou seus cálculos pela unidade de medida “litro”, acarretando assim aumento de R\$216.945,32 no Auto de Infração.

Finalmente, nas Notas Fiscais de transferência nºs 26, 91, 94, 201, 252, 509, 546, 576, 587, 583, 719, 766, 743, 842, 858, 84069, 381, 977, 1166, 1371, 3545, 3719, e 3897, a fiscalização atribuiu apenas duas casas decimais ao custo unitário, acarretando um aumento de R\$39.291,79 no Auto de Infração.

A defesa, linhas à frente, ressaltou a necessidade de produção de prova pericial e diligência, estribado nas disposições dos arts. 123, § 3º, 145, *caput*, e 150, II, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, que autorizam ao contribuinte requerer a perícia fiscal com a finalidade de se esclarecer os pontos controvertidos e, ao final, o mérito da demanda.

Frisou que a propósito da perícia fiscal é o único meio disponível para resolver a controvérsia, visto que a complexidade da operação de refino e seus impactos na formação tanto do custo de produção como do custo fiscal (art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96) demandam conhecimento técnico especializado.

Formulou os seguintes quesitos técnicos:

1. - *Quais foram os critérios utilizados pela Autuada para cálculo do custo fiscal de aquisição da mercadoria NAFTA PETROQUÍMICA que constam na autuação fiscal?*
2. - *O Auto de Infração impugnado levou em conta o custo fiscal de aquisição apenas de NAFTA PETROQUIMICA ou considerou todos os produtos recebidos pelo Estabelecimento autuado?*
3. - *Existem diferenças de critérios para o cálculo do custo fiscal referente à NAFTA PETROQUIMICA oriunda do Terminal de Ilha D' Água para aqueles referentes às demais entradas?*
4. - *A metodologia de composição e distribuição de custos utilizada condiz com as normas fiscais e societárias?*
5. - *Qual foi a ordem de grandeza para quantificar a NAFTA que foi levada em conta na autuação? Qual seria a correta ordem de grandeza a ser levada em conta?*
6. - *O Auto de Infração calculou corretamente o custo fiscal da mercadoria?*

Nomeou com Assistente Técnico da Petrobrás, o CONTADOR LUIZ CLÁUDIO VAN DER MAAS DE AZEVEDO – CPF Nº 042.977.197-54, empregado da Autuada, com endereço na Rua Soares Cabral nº 80, Ap. 101, Laranjeiras, Rio de Janeiro-RJ.

Ao finalizar a peça defensiva formulou os seguintes pedidos:

- 1) - *Seja julgado nulo o Auto de infração uma vez que lavrado em dissonância dos preceitos estabelecidos no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF do Estado da Bahia;*
- 2) - *Todavia, acaso seja superada a preliminar de nulidade requer seja reconhecida a decadência do crédito tributário entabulado na cobrança perpetrada;*
- 3) - *Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de prova pericial contábil e técnica reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos no momento em que for deferida a respectiva perícia.*

4) - Finalmente, se superadas a nulidade e a decadência, requer seja julgada improcedente a autuação, uma vez que houve correta mensuração do custo fiscal da NAFTA PETROQUIMICA, não tendo havido falta de recolhimento do Imposto sobre Circulação Mercadoria de Serviços, afastando-se também a multa aplicada.

Foram anexados à peça de defesa os documentos e demonstrativos a seguir listados:

- 1) Procuração; Substabelecimento e Comprovante de Inscrição do Advogado Perante a Ordem dos Advogados do Brasil (fls. 326 a 332);
- 2) Cópia do Estatuto Social da Petróleo Brasileiro S/A – PETROBRAS (fls. 333 a 350);
- 3) Planilhas com divergências de apuração (fls. 351 a 357);
- 4) Laudo técnico sobre processo de produção da Nafta Petroquímica (fls. 358 a 360);
- 5) Relatórios técnicos sobre insumos utilizados no processo de destilação (fls. 361 a 388).

Prestada a informação fiscal às fls. 391 a 458. Os autuantes frisaram, inicialmente, que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

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

Em seguida reproduziram a norma do art. 13, § 4º, inc. II, da LC nº 87/96, destacando que o texto positivado listou (fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeru os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações. Em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando, portanto, a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96 no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) trouxe essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

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

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

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

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

- *PROCESSAMENTO DE PETRÓLEO E GÁS: petróleo e seus derivados, processamento primário, processos de refino, petroquímica, meio ambiente/[Autores] André Domingues Quelhas...[et. Al.]; org. Nilo Índio Brasil [et. Al.] – Rio de Janeiro: LTC, 2012;*
- *Fundamentos do refino de petróleo: tecnologia e economia / Alexandre Szklo, Victor Uller, org. – 2ª. ed. Ver. e ampl. – Rio de Janeiro: Interciência, 2008;*
- *Introdução ao refino de petróleo / Mohamed Fahim et. al.; tradução de Lersh – Rio de Janeiro: Elsevier, 2012; e*
- *Refino de Petróleo e Petroquímica – DEQ 370 / Afonso Dantas Neto e Alexandre Gurgel – UFRN (disponível na Internet em: [http://www.nupeg.ufrn.br/downloads/deq0370/cursorefino\\_ufrn-final\\_1.pdf](http://www.nupeg.ufrn.br/downloads/deq0370/cursorefino_ufrn-final_1.pdf)).*

Argumentaram que a glosa dos créditos recaiu sobre as contas contábeis “4101000002 – Cons. Intermediários” e “6420300047 – Ativ. Mat. – Refino” (materiais indiretos), porque as mesmas não se enquadram no conceito de MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA nem de ACONDICIONAMENTO, assim como revelado na própria PLANILHA DE CUSTOS DE PRODUÇÃO e o DIAGRAMA DO PROCESSO PRODUTIVO DA NAFTA PETROQUÍMICA APRESENTADOS PELA AUTUADA.

Apresentaram uma amostragem na peça informativa, relativas aos meses de janeiro, julho e dezembro de 2008 (fls. 407 a 409 do PAF), onde consta que, além do PETRÓLEO, foram considerados como parte integrante da MATÉRIA-PRIMA, os itens reprocessados de QUEROSENE, DIESEL, GASÓLEO, DILUENTES, ÓLEOS e RESÍDUOS, os quais foram misturados com o PETRÓLEO para se efetuar o REPROCESSAMENTO na torre ou Unidade de DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA (UDA), pois é nesta torre de DESTILAÇÃO DIRETA ou PRIMÁRIA que se extraí a NAFTA PETROQUÍMICA comercializada pela impugnante, de acordo com as declarações prestadas pela autuada (anexas aos autos) e com o registrado nos livros técnicos mencionados, elaborados por pós-doutores e doutores na área de Engenharia Química, inclusive com apoio da PETROBRÁS.

Frisaram que a PETROBRÁS, a partir das planilhas apresentadas à fiscalização no curso da Auditoria Fiscal, incluiu dentro de “INTERMEDIÁRIOS” outros itens com o rótulo de RESÍDUO ATMOSFÉRICO, RESÍDUO DE VÁCUO, NAFTA DE COQUE, GASÓLEO PARA CRAQUEAMENTO, DIESEL MÉDIO INTERMEDIÁRIO, QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV), DILUENTES PARA COMBUSTÍVEL etc., conforme tabela acostada à fl. 247 dos autos. Pontuaram, contudo, que as citadas rubricas nada têm a ver com a produção da NAFTA PETROQUÍMICA, haja vista que este produto já é obtido no mesmo instante ou em momento anterior à fabricação daqueles outros, pois a NAFTA PETROQUÍMICA já é extraída na torre ou unidade de DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA ou torre de DESTILAÇÃO DIRETA/PRIMÁRIA. Em outras palavras: os produtos listados como “INTERMEDIÁRIOS” são carga ou matéria-prima para fabricação de outros produtos no processo de refino do petróleo, com exceção da NAFTA PETROQUÍMICA.

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

Transcreveram, às fls. 410 a 412, trechos do livro: PROCESSAMENTO DE PETRÓLEO E GÁS: petróleo e seus derivados, processamento primário, processos de refino, petroquímica, meio ambiente/[Autores] André Domingues Quelhas...[et. Al.]; org. Nilo Índio Brasil [et. Al.] – Rio de Janeiro: LTC, 2012, p. 85-86), frisando que ... “na refinaria, a unidade de destilação é a primeira etapa do processamento, onde o petróleo é separado em misturas complexas de componentes, chamadas de ‘cortes’ ou ‘frações’ de petróleo, entre elas a nafta petroquímica”.

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

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

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

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

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

*Por sua vez, como o RAT, caso fosse comercializado neste estado, tem um baixíssimo valor agregado, as refinarias, normalmente, utilizam esse produto de "fundo de torre" em outras unidades, visto que o RAT não mais pode ser aproveitado na UDA. Em função desse aspecto é que surge nova tecnologia, a exemplo da UDV, onde o RAT é empregado como carga (produto intermediário) em um novo processamento, agora na Torre ou Unidade de Destilação à VÁCUO (UDV).*

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

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

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

Observaram que essas informações constam dos vários livros sobre o refino de petróleo (fl. 280) e nas explicações da PETROBRÁS sobre o processo produtivo (fls. 176/177). Juntaram, nos autos um "FLUXOGRAMA E APRESENTAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO DA REDUC" – obtido em visita ao Rio de Janeiro, com as correspondentes respostas levantadas junto àquela unidade produtiva, conforme abaixo:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Frente ao exposto, os autuantes sustentam que não tem nenhum sentido lógico-operacional nem tampouco amparo legal para efeito de definição da base de cálculo nas operações de

transferência interestadual, as ponderações formuladas pela autuada, ao querer justificar a indevida ampliação da base de cálculo com a possibilidade de enquadrar qualquer item de custo de produção como integrante do conceito de material secundário.

Destacaram, mais à frente, que foram formalizadas 66 (sessenta e seis) intimações, tendo a empresa dado ciência à primeira em 19 de fevereiro de 2013 (fls. 92 a 224), com o fito de se obter os esclarecimentos necessários para a conclusão da auditoria fiscal, sem ter que se aplicar o procedimento de arbitramento. Em resumo: dentre as rubricas apresentadas na planilha de custo da mercadoria (NAFTA PETROQUÍMICA) produzida pela autuada, os autuantes consideraram como integrante da base de cálculo, prevista no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, a MATÉRIA-PRIMA (PETRÓLEO e respectivas misturas) e a MÃO-DE-OBRA – direta e indireta, com os respectivos encargos. Foram excluídas as demais rubricas, pois não integraram o conceito de MATÉRIA-PRIMA nem de MATERIAIS SECUNDÁRIOS e tampouco de ACONDICIONAMENTO.

Sobre a preliminar de decadência ressaltaram não assistir razão à autuada. A uma, porque a primeira intimação específica para apresentação do custo da nafta produzida foi efetivada em 06 de fevereiro de 2013, com o registro da ciência na intimação, pela Petrobrás, em 19 de fevereiro de 2013. A duas, porque se trata de estorno de crédito, não sendo objeto de pagamento por parte da empresa. E, por fim, pelo simples fato de que, no caso da Bahia, existe lei específica (COTEB – Código Tributário Estadual) disciplinando esta matéria e o CONSEF tem se manifestado no sentido de que o prazo decadencial deve ser computado a partir do primeiro dia útil do exercício subsequente à ocorrência do fato gerador.

Transcreveram o art. 107-A do COTEB, Lei nº 3.956/81 e o art. 150, § 4º, do CTN, enfatizando que a lei estadual fixou um prazo para a homologação diferente do que está previsto no CTN (§ 5º do art. 107-B) e esse prazo é o mesmo que está fixado no art. 173, inc. I do próprio CTN, não prevalecendo a tese da decadência mensal.

Por fim, ressaltaram que no PAF A.I. nº 206891.0025/08-8 a PGE/PROFIS emitiu parecer jurídico, datado de 13.01.2011, de lavra da Procuradora Maria José Sento Sé, afirmando que deve ser obedecida a regra do COTEB, onde assevera que o art. 107 do COTEB ... “*prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.*”

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

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

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

Nesse sentido, observaram 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*”. Transcreveram o art. 109 do CTN, que prescreve que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários. Citaram também lições de Leandro Paulsen, *in Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 10. ed. rev. atual. – porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2008, e de Luciano Amaro, *em Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 214-215, para afirmarem que o silêncio da lei tributária significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário

quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresso. Em suma: o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

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

Linhos à frente citaram 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.*” Transcreveram também lições de doutrinárias de tributaristas pátrios, entre eles Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, para afirmarem que havendo silêncio da leis tributárias, como ocorre no presente caso em relação à LC nº 87/96, procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

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

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

**“São três os elementos básicos do Custo industrial:**

*Materiais;*

*Mão-de-obra;*

*Custos indiretos de fabricação.*

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

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

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

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

Você poderá encontrar, ainda, outras nomenclaturas a respeito dos materiais, como: materiais auxiliares, materiais acessórios, materiais complementares, materiais de acabamento etc. Dependendo do interesse da

*empresa, essas subdivisões poderão ser utilizadas. Para efeito didático, consideraremos todos esses materiais como materiais secundários.*

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

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

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

Apresentaram também para análise a resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria [mailto:[portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br](mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br)], de lavra de Paulo H. Teixeira, citado às fls. 425/426 dos autos.

Destacaram, ainda, a consulta formulada ao presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo, para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC nº 87/96, reproduzido às fls. 426/427 do PAF:

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

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

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

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

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

Por fim, mencionam lições doutrinárias extraídas de LEONE, George Sebastião Guerra e LEONE, Rodrigo José Guerra: Dicionário de Custos, São Paulo, Atlas, 2004, pág. 192, conforme abaixo transcrita (fls. 427/428):

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

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

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

produção suplementares ou secundários); 3) acondicionamento (material de embalagem); e, 4) mão-de-obra (direta e indireta).

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

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

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

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

No que diz respeito ao direito à tomada de crédito fiscal, ponderaram os autuantes que uma questão é a análise do direito ao crédito fiscal nas operações de aquisições de mercadorias em geral e em especial da ENERGIA ELÉTRICA 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. Destacaram ainda que o 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.

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

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

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

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

Ao contra-arrazoar as alegações defensivas atinentes ao mérito da autuação, os autuantes fizeram uma breve explicação acerca dos esquemas de refino do petróleo, que são estabelecidos em função dos tipos de processos necessários, os quais são classificados segundo quatro grupos principais, conforme abaixo reproduzido (fls. 435/436).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em seguida destacaram que as melhores explicações que consubstanciaram e fundamentaram a auditoria fiscal-contábil foram aquelas efetivadas pela própria empresa autuada (fls. 176, 177, 262 a 265 e 268-269), pois o processo de refino de petróleo, em algumas refinarias que possuem apenas um único estágio, pode ser praticamente resumido na TORRE OU UNIDADE DE DESTILAÇÃO

ATMOSFÉRICA (UDA), também chamada de DESTILAÇÃO DIRETA OU PRIMÁRIA, momento em que se extraem GLP, NAFTA PETROQUÍMICA, GASOLINA, QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV), DIESEL e um produto de fundo denominado de RESÍDUO ATMOSFÉRICO (RAT), que fica no fundo da UDA. Ou seja, neste tipo de refinaria de um único estágio, menos complexa, portanto, este RAT é utilizado como combustível, comercializado ou transferido, como ocorre na usina da PETROBRÁS localizada no Rio Grande do Norte, onde o RAT que é transferido para a RLAM é processado na Bahia.

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

Ressaltaram que em algumas refinarias ocorre a extração da NAFTA PETROQUÍMICA (NAFTA LEVE) até mesmo antes da UNIDADE DE DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA, quando existente a TORRE “PRÉ-FLASH”, de onde o produto é retirado juntamente com o GLP (gás liquefeito de petróleo). Depois são submetidos, a NAFTA LEVE (NAFTA PETROQUÍMICA) e o GLP a processos de estabilização e tratamento cáustico para a retirada de impurezas. Em seguida a NAFTA PETROQUÍMICA vai diretamente para os tanques de armazenamento, como produto final, pronto e acabado para ser comercializado, tudo conforme exemplo apresentado na impugnação da própria PETROBRÁS, à fl. 359.

Os autuantes relataram ainda que o processo de refino começa com o pré-aquecimento do petróleo onde se **consome**, para tal finalidade, energia e/ou combustíveis para aquecimento do forno, combinado com o sistema de TROCADORES DE CALOR (energia térmica) que se verifica através do contato da corrente fria de ÓLEO CRÚ (PETRÓLEO) com as correntes quentes, principalmente quando existentes sistemas de vários estágios de refino, via tubulações paralelas, ocasionando o aquecimento do petróleo e o resfriamento das diversas correntes quentes, processo esse que produz uma grande economia de energia, tanto para o aquecimento do petróleo quanto para o resfriamento das correntes quentes que saem das torres de destilação com destino a armazenamento nos tanques. Os autuantes reproduziram à fl. 439 um diagrama do processo produtivo de refino de petróleo, que é praticamente uma cópia do que foi anexado pela autuada em sua defesa, à fl. 359, onde a nafta petroquímica é obtida logo no início do processo produtivo. Destacaram que nessa fase ocorre um elevado CONSUMO de energia e combustível para aquecimento do petróleo. Como se trata de CONSUMO de energia e combustível não ocorre a integração dos mesmos aos produtos que sairão posteriormente no processo de destilação, entre eles a nafta petroquímica.

Antes da seção de fracionamento, explicam os autuantes, ocorre a operação de dessalinização do óleo, para remoção de sais, água e suspensões de partículas sólidas. Tais impurezas prejudicam o perfeito funcionamento da unidade de destilação. A operação de dessalinização, portanto, consiste na extração das impurezas através da adição de uma corrente de água de processo que se mistura com os sais, sólidos e água residual contidos no petróleo. Após esse processo, a matéria-prima é levada ao vaso de dessalgação, onde se dá a separação da fase aquosa contendo sais e sedimentos, através de coalescência e decantação das gotículas de água promovidas pela ação de um campo elétrico de alta voltagem. Aqui também ocorre o uso/consumo de energia elétrica. Com o descarte contínuo da salmoura formada, o petróleo dessalinizado é submetido a uma segunda etapa de preaquecimento, antes de ser encaminhado às seções de fracionamento. Essas substâncias utilizadas também não integram os produtos que serão obtidos no processo de destilação, pois serão apenas CONSUMIDOS no processo produtivo ou reaproveitados após o devido tratamento. Com a dessalgação e o pré-aquecimento do petróleo, segue o processo de destilação atmosférica que deve ocorrer a uma temperatura máxima de 400° C para evitar a formação extremamente indesejável de produtos de craqueamento térmico.

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

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

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

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

Para os autuantes o custo de produção pode ser apurado da forma que melhor entender a autuada, dentro das normas legais e societárias. No entanto, para efeito de formação da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual, também deve ser respeitada a regra de apuração do custo da mercadoria produzida, com a inclusão somente das parcelas de MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA e ACONDICIONAMENTO que podem ser imputadas até a produção final deste produto (NAFTA PETROQUÍMICA), que acontece já no início do processo de DESTILAÇÃO DIRETA ou PRIMÁRIA (UDA), não devendo a mesma ser onerada com outros itens de custo que nada tem a ver com a produção da nafta.

Em seguida, os autuantes reproduzem na peça informativa as explicações da REDUC – REFINARIA DUQUE DE CAXIAS - RJ (fls. 176, 177, 258, 260, 262-264) e da REMAN – REFINARIA MANAUS (fls. 268/269), acerca do objeto da auditoria fiscal, a seguir descritas:

*Explicação da REDUC-RJ com os respectivos destaques:*

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

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

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

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

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

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

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

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

À folha 445 do PAF é reproduzido um diagrama apresentado pela própria REDUC demonstrando qual é o fluxo para obtenção da NAFTA PETROQUÍMICA.

Às fls. 268 e 269, são reproduzidas as explicações do processo produtivo da REMAN - Refinaria de Manaus, conforme abaixo:

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

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

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

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

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

Foram analisados também, na informação fiscal (fl. 447), os diagramas constantes da obra de SZKLO e ULLER (*Fundamentos do Refino do Petróleo – Tecnologia e Economia*, p. 149-185), onde os autuantes constataram que da mesma forma que acontece na Refinaria Duque de Caxias (REDUC) e na Refinaria de Manaus (REMAN), se extrai a NAFTA PETROQUÍMICA (NPQ) na UDA (Unidade de Destilação Atmosférica), sendo, logo a seguir, enviada diretamente para o tanque NPQ. Também foi verificado o mesmo procedimento quando se observou os diagramas do processo produtivo das demais usinas brasileiras, todos registrados no citado livro.

Concluem os autuantes que houve enorme majoração na base de cálculo nas operações de transferência de NAFTA PETROQUÍMICA, com a indevida inclusão no custo da mercadoria produzida, nos moldes preconizados no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, de produtos ou materiais classificados pela autuada como INTERMEDIÁRIOS, na composição do custo, e que se encontram arrolados às fls. 184 a 191 e 266 do presente processo.

Por outro lado, foram consideradas na formação da base de cálculo de transferência as MATÉRIAS-PRIMAS indicadas no quadro inserido à fl. 449, onde se considerou, além do PETRÓLEO, a NAFTA, DILUENTES, DIESEL, GASÓLEO, QUEROSENE, ÓLEO COMBUSTÍVEL E RESÍDUOS, que foram reprocessados juntamente com o petróleo.

Por sua vez, não foram considerados, a partir dos esclarecimentos prestados pela REMAN – Refinaria Manaus (fls. 271/272), 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.”*

Na peça de defesa a impugnante apontou também erros na apuração da base de cálculo da autuação, compreendendo os seguintes tópicos: i) não aplicação do custo da última entrada no terminal de Ilha D'água em algumas notas fiscais oriundas da REDUC; ii) utilização do custo do mês incorreto; iii) conversão incorreta de unidades de faturamento; iv) arredondamento de valores.

Os autuantes concordaram com os erros apontados nos tópicos “ii” a “iv”, em consonância com as planilhas anexadas a este processo (fls. 351 a 357). Assim sendo, retificaram os valores registrados às fls. 351 a 357, apenas para os itens “ii” a “iv” e confirmaram as reduções apontadas pela autuada, conforme planilha reproduzida às fls. 451/452. Foi elaborado novo demonstrativo de débito, sendo reduzido o Auto de Infração de R\$19.677.583,12 para R\$19.189.729,15.

Quanto ao item “i” (não aplicação do custo da última entrada no terminal de Ilha D'água em algumas notas fiscais oriundas da REDUC), os autuantes não acataram os argumentos defensivos, considerando que o STJ (Superior Tribunal de Justiça), já decidiu que a filial é uma mera extensão do estabelecimento industrial e deve, portanto, ser aplicada a regra do custo da mercadoria produzida previsto no art. § 4º, II, da LC nº 87/96, na forma a seguir destacada:

*DECISÃO STJ (RE 1.109.298-RS) – BC TRANSF. INTERESTADUAL:*

*[...] quando a transferência de mercadorias ocorreu entre estabelecimentos distintos [...], pertencentes ao mesmo titular, destinados à mesma atividade ou, em outras palavras, os estágios da cadeia produtiva se*

realizaram em estruturas apartadas, mas pertencentes à mesma sociedade empresária, decidiu que deve incidir igualmente o inciso II ("o custo da mercadoria produzida...").

[...]

Ocorrendo apenas a movimentação da mercadoria dentro do mesmo Estado, o Centro de Distribuição deve ser compreendido como mero prolongamento da atividade iniciada no estabelecimento fabril, e a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida (artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96).

[...]

Nesse sentido, citaram também a Instrução Normativa nº 52/2013, publicada no D.O.E (Diário Oficial do Estado), de 18/10/13, do Estado da Bahia, norma interpretativa da base de cálculo nas operações de transferência interestadual e a vinculação da mesma por força do disposto no CTN. Reproduziram o inteiro teor da citada Instrução e afirmaram que por se tratar de norma de caráter meramente interpretativa a mesma retroage para atingir fatos geradores anteriores à sua publicação. Frisaram, ainda, que a referida Instrução Normativa também interpreta como deve ser compreendido o conceito de CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA e a questão específica da ENERGIA ELÉTRICA.

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

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

Ao finalizar a informação fiscal, os autuantes reiteraram a informação de que foram acatados e corrigidos os erros materiais apontados pela impugnante (fls. 351 a 357), e pediram pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com redução do débito de R\$ 19.677.583,12 para R\$ 19.189.729,15.

Na assentada de julgamento o patrono da empresa, dr. Edimar Evangelista Prates, OAB-BA nº 448, formulou dois requerimentos à presidência da 5ª JJF: 1º) abertura de vistas à autuada e consequente suspensão do julgamento para fosse apresentada contra-razões à informação fiscal, considerando que os autuantes alteraram o valor do débito do Auto de Infração - pedido este fundamentado no art. 5º, inc. LV, da Constituição Federal; 2º) remessa do processo em diligência fiscal para que sejam respondidos os quesitos técnicos formulados pela impugnante na peça defensiva.

Quanto ao primeiro pedido a deliberação do colegiado da Junta de Julgamento foi pelo indeferimento considerando que as alterações processadas no débito do Auto de Infração decorreram de meros erros materiais, de ordem numérica, envolvendo: a) utilização do custo do mês incorreto; b) conversão incorreta de unidades de faturamento; c) arredondamento de valores. Ademais as deduções atenderam exatamente ao pleito formulado pela empresa na peça defensiva, nos exatos termos e valores apresentados pelo contribuinte na planilha acostada às fls. 351/352 dos autos, conforme detalhamento abaixo:

- a) - Utilização do custo do mês incorreto: deduzido o valor de R\$231.616,86;
- b) - Conversão incorreta de unidades de faturamento: deduzido o valor de R\$216.945,32;
- c) - Erros de arredondamento: deduzido o valor de R\$39.291,79.

**TOTAL DAS DEDUÇÕES: R\$487.853,97.**

**VALOR ORIGINAL DO AUTO DE INFRAÇÃO: R\$19.677.583,12**

**VALOR DO AUTO DE INFRAÇÃO APÓS DEDUÇÕES: R\$19.189.729,15.**

Entendeu a Junta de Julgamento Fiscal, em relação aos itens objeto das deduções, que as questões ali postas se referem a erros de natureza material, não havendo qualquer controvérsia que demandasse a remessa do processo para que o autuado fosse cientificado, visto que foram excluídos, conforme já enfatizado acima, todos os valores reclamados pela impugnante. Importante destacar que 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.

No tocante aos valores referentes ao erro apontado pela defesa pela não aplicação do custo da última entrada, nas remessas de NAFTA PETROQUÍMICA oriunda da Refinaria Duque de Caxias-RJ com passagem do produto pelo Terminal Ilha D'Água, a matéria não se encontra na categoria dos denominados erros materiais e o enfrentamento dessa questão se dará por ocasião da elaboração do voto. Da mesma forma, o pedido de diligência/perícia fiscal e a análise quesitos formulados pela defesa serão abordados no voto.

Registre-se ainda que o patrono do contribuinte manifestou sua inconformidade com a decisão do colegiado quanto aos requerimentos encaminhados, reiterando na oportunidade que as deliberações tomadas violaram os princípios do contraditório e da ampla defesa, positivados no texto da Constituição Federal. O referido incidente processual foi registrado em ata.

O presente PAF foi julgado por esta por esta 5ª JJF em 21/11/2013, ocasião em que o órgão colegiado decidiu pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do lançamento, com a exclusão das parcelas retiradas pelos autuantes na fase de informação fiscal (Acórdão nº 0205-05/13). Nessa decisão foi interposto o Recurso de Ofício na forma do RPAF/99.

O contribuinte, por sua vez, ingressou com Recurso Voluntário em relação à parte em que foi sucumbente, conforme atesta a petição acostada às fls. 516 a 572 do PAF. O processo foi distribuído em seguida para a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Na sessão de julgamento verificada em 01/09/2015, a 1ª CJF, através do Acórdão nº 0242/15, retificado em 01 de dezembro de 2015, julgou nula a decisão desta 5ª JJF, para que fosse dada ciência ao autuado da informação fiscal e dos demonstrativos elaborados pelos Auditores Fiscais com a revisão dos valores autuados, sanando, assim, o vício processual apontado na decisão da 2ª instância que vislumbrou a possibilidade de futuras alegações pelo contribuinte de cerceamento ao seu direito de defesa e ofensa ao princípio do contraditório.

Em decorrência foi deliberada a remessa do PAF em diligência para ciência ao contribuinte da íntegra da informação fiscal, juntada às fls. 391 a 458 do PAF, ocasião em que se determinou a concessão do prazo de 10 (dez) dias para a apresentação de Manifestação nos autos, por escrito.

Após a adoção da medida saneadora acima o contribuinte apresentou **manifestação** acostada às fls. 650 a 661. Reiterou o pedido de nulidade do feito ao argumento de que o Auto de Infração foi lavrado em desconformidade com as regras do RPAF (art. 30 c/c o art. 28, VII e § 3º, VI), visto que não teria constado do Termo de Início de Fiscalização todos os fatos e argumentos que serviram de base para o lançamento fiscal que só teriam sido explicitados nas informações fiscais prestadas após a conclusão do feito. Na mesma intervenção reiterou o pedido de decretação de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 28/08/2008, pugnando pela aplicação ao caso das disposições do art. 150, § 4º, do CTN e em conformidade com o entendimento firmado sob o regime do recurso repetitivo da controvérsia no Resp nº 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux.

Afirmou ainda que os autuantes não abordaram as questões relacionadas à incorreta aplicação da legislação tributária realizada em descompasso com os arts. 101 e 102 do CTN e arts. 8º e 9º da Lei de Introdução ao Código Civil e a incompetência do Estado da Bahia, através dos seus órgãos de fiscalização declarar, por via oblíqua a constitucionalidade da norma do Estado de origem das mercadorias transferidas que autorizariam a metodologia de custeio adotada pela empresa autuada aplicada no processo de produção conjunta. Declarou também que a nafta petroquímica não é produzida exclusivamente na UDA – especialmente na REDUC-RJ – conforme esquema do processo produtivo da refinaria e contratos subscritos com a COPENE e a BRASKEN.

Fez transcrição de trechos do processo de Consulta nº 147/98 DOT/DLT/SER, do Estado do Rio de Janeiro e a normas do Comitê de Pronunciamento Contábeis (Pronunciamento Técnico CPC 16 R-1), para sustentar que estava correto o método de custeio apurado pela empresa autuada com a

inclusão de todos os materiais e insumos consumidos direta ou indiretamente na produção, inclusive energia elétrica (fls. 654 a 657).

Reiterou mais à frente a necessidade de realização de perícia técnica neste processo, formulando quesitos, reproduzidos às fls. 660/661, e indicando assistente técnico.

Os autuantes, por sua vez, prestaram nova informação fiscal, juntada às fls. 650 a 661, aditando esclarecimentos quanto à formação da base de cálculo nas transferências interestaduais de nafta petroquímica, o roteiro de auditoria aplicado, o método de custeio por absorção praticado pela Petrobrás e detalhes do processo produtivo da nafta petroquímica.

Em 20/09/2016, na assentada de julgamento, o colegiado da 5ª Junta de Julgamento resolveu converter, novamente, o PAF em diligência, desta vez, para remessa dos autos à Procuradoria Estadual, para que a questão atinente à decadência de parte dos créditos reclamados fosse abordada. Foi destacado nessa ocasião que no intervalo temporal entre a publicação do Acórdão de piso nº 0205-05/13, datado de 21/11/2013; a decisão anulatória da 1ª CJF (Acórdão nº 0242-11-A), de 01/12/2015 e, a manifestação do contribuinte em atendimento à diligência saneadora, acostada às fls. 650 a 661 – firmada em 22 de julho de 2016 - sobreveio a modificação operada no Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB (Lei nº 3.3956/1981), realizada pela Lei nº 13.199/14. Que a norma legal alteradora havia promovido a revogação do art. 107-A e do § 5º do art. 107-B, que disciplinavam, a nível estadual, os prazos de contagem de decadência. Revogados os dispositivos do COTEB a matéria passou a ser regulada exclusivamente pelo CTN, nos arts. 150, § 4º e art. 173.

Em seguida foi registrado que a contagem do prazo decadencial, de 5 (cinco) anos, na vigência das normas revogadas do COTEB era unificado sendo considerado como “*dies a quo*” para qualquer situação, independentemente da conduta do contribuinte:

- I – o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento administrativo poderia ter sido efetuado;*
- II - da data em que se tornasse definitiva a decisão anulatória, por vício formal, de lançamento administrativo anteriormente efetuado.*

Por sua vez, o contribuinte, na peça de defesa, suscitou a decadência dos fatos geradores verificados entre 1º de janeiro de 2008 e 28 de agosto de 2008 (data da ciência do A.I.), afirmando, em síntese que:

- durante o exercício de 2008, a Petrobrás se apropriou de créditos fiscais de ICMS vinculados às entradas de mercadorias recebidas de outras unidades da Federação – especificadamente, do tributo destacado nas notas fiscais que acobertaram as transferências de Nafta Petroquímica – compensando-os com os débitos verificados em cada um dos períodos mensais de apuração, recolhendo a diferença porventura apurada;
- a recente jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) consolidou o entendimento pela aplicação, nessas situações, do art. 150, § 4º, do CTN (Código Tributário Nacional), que estabelece que o início de contagem do prazo decadencial é de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, trazendo como caso paradigma o recurso repetitivo representativo da controvérsia (art. 543-C do C.P.C.), no REsp (Recurso Especial) nº 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, com transcrição às fls. 292 a 295 dos autos;
- no caso do Auto de Infração em exame a defesa afirma que houve a compensação dos créditos fiscais considerados indevidos pela fiscalização com os débitos apurados mensalmente pelo contribuinte, implicando em pagamento parcial ao fim de cada período de apuração, enquadrando-se perfeitamente a controvérsia administrativa na situação jurídica descrita no REsp nº 973.733/SC;
- nessa mesma linha de argumentação foi reproduzido o seguinte trecho do Agravo Regimental no REsp nº 1199262-MG – Rel. Ministro Benedito Gonçalves:

(...)

2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

3. "[...] ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN" (AgRg nos EREsp. 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ 10.4.2006).

4. Com efeito, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despiciendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo.

5. A dedução aqui considerada (creditamento indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração. Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

6. Na espécie, o acórdão que julgou o recurso especial foi claro ao consignar que houve pagamento a menor de débito tributário em decorrência de creditamento indevido. Dessa forma, deve-se observar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

Foi consignado também que essa matéria, no Supremo Tribunal Federal (STF), foi objeto da edição da Súmula Vinculante (SV) nº 08, de 12 de junho de 2008. A Corte Superior ao expor as razões que serviram de embasamento para a edição da citada Súmula, fez menção aos RE's 560.626-1, 556.664-1 e 559.943-4, sinalizando que tanto sob a égide da Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, "b", da CF de 1988), a prescrição e a decadência só poderiam ser disciplinadas por LEI COMPLEMENTAR, de âmbito nacional, por serem institutos gerais de direito tributário. Para o STF, somente o CTN poderia prever prazos prescricionais e decadenciais em torno da matéria tributária, visto que regulação normativa distinta por cada ente da federação implicaria em ofensa a diversos princípios, entre eles a isonomia e a segurança jurídica.

Que as razões ou fundamentos de decidir que conduziram à edição da SV nº 08 não integraram o verbete sumular que se ateve à inconstitucionalidade de dispositivos de normas federais que tratavam de decadência e prescrição de contribuições previdenciárias. Eis o teor da Súmula: “**São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Dec-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212, que tratam da prescrição e da decadência de crédito tributário**”. Todavia, foi indicado, com bastante precisão o entendimento do plenário do STF a respeito do tema da decadência tributária, afastando-se a tese da possibilidade e regulação desse instituto do direito em legislação firmada por cada ente da Federação.

Em sintonia com os entendimentos acima alinhavados, especialmente nas hipóteses de pagamento parcial de tributos lançados por homologação, foram proferidas, mais recentemente, decisões originárias do Tribunal de Justiça da Bahia, a exemplo da Apelação nº 0510938-28.2013.8.05.0001 – Rel. Des. Des. Lidivaldo Reaiche Raimundo Britto e Agravo Regimental nº 0566887-03.2014.8.05.0001/50000 - Rel. Des. Mauricio Kertzman Szporer. No mesmo sentido o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no AgRg no REsp (Agravo Regimental no Recurso Especial) nº 1532105 -RR – Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho (data do julgamento: 15/03/2016) e no AgRg no REsp nº 131802015- RS – Rel. Min. Benedito Gonçalves (data do julgamento: 15/08/2013).

Diante desse quadro a DILIGÊNCIA encaminhada para a PGE/PROFIS foi formatada nos seguintes termos:

- Considerando o cenário jurisprudencial acima apresentado derivado da Súmula Vinculante nº 08 do STF e, principalmente, do entendimento firmado em recursos repetitivos no STJ;
- Considerando que o tema da decadência no âmbito tributário tem gerado interpretações divergentes entre as instâncias administrativas de julgamento e os órgãos de cúpula do Poder Judiciário baiano e brasileiro;
- Considerando especialmente, que o Estado da Bahia procedeu à revogação dos arts. 107-A e 107-B, § 5º, do COTEB, através da publicação da Lei nº 13.199, de 28/11/14, revelando com esta medida a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, as mais recentes decisões do STJ e a interpretação construída na elaboração da SV nº 8.
- Considerando, ainda, a relevância jurídica da questão que poderá ter reflexos diretos no interesse da arrecadação da Fazenda Pública Estadual;

**RESOLVEM** os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal converter o presente PAF em diligência à PGE/PROFIS para que seja emitido Parecer Jurídico visando a fiel aplicação da legislação de regência do ICMS no tocante ao tema da decadência, com ênfase nos seguintes pontos:

- a) Os efeitos da revogação dos arts. 107-A e 107-B, § 5º, do COTEB nos processos em curso em trâmite nas esferas administrativa e judicial;
- b) A sinalização dada pelo STF, na S.V. nº 08, de que tanto sob a égide da Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, "b", da CF de 1988), a prescrição e a decadência só poderiam ser disciplinadas por LEI COMPLEMENTAR, de âmbito nacional, por serem institutos gerais de direito tributário.
- c) As recentes decisões do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia em sede de Apelação e Agravo Regimental em Apelação com o acolhimento da tese de que, em caso de pagamento parcial do ICMS, prevalece, na contagem do prazo de decadência, as disposições do art. 150, § 4º, do CTN, salvo nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, que atrairiam a incidência do art. 173, inc. I daquele Diploma Tributário;
- d) A reiterada jurisprudência do STJ, consolidada em recursos repetitivos, firmando o entendimento pela aplicação do art. 150, § 4º, do CTN (Código Tributário Nacional), que estabelece que o início de contagem do prazo decadencial é de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, em caso pagamento a menor de débito tributário, inclusive nas situações de creditamento indevido do imposto na conta corrente fiscal do ICMS;
- e) Por fim, que seja analisado à luz no novo CPC (Código de Processo Civil – Lei nº 13.105/2015), especialmente o art. 927, inc. III, as consequências jurídicas, no caso concreto, das decisões firmadas pelo STJ nos recursos repetitivos em matéria de decadência.

A PGE/PROFIS através do Parecer Jurídico acostado às fls. 702 a 733, após ressaltar a inafastabilidade do entendimento consolidado na Súmula Vinculante nº 8 do STF, de que as regras concernentes à decadência e prescrição se encontravam reservadas pela C.F. à regulação por lei complementar, não havendo possibilidade de êxito de tese contrária na esfera judicial, vinculada à aplicação de normas previstas na legislação estadual, esboçou na parte final da peça as seguintes conclusões:

- a exemplo do que fez o próprio STF quando da edição da Súmula Vinculante (SV) nº 08, seria pertinente a aplicação da técnica da modulação de efeitos dos atos de interpretação voltados ao reconhecimento da decadência, de forma que a Administração judicante poderia decidir pela invalidação dos autos de infração que aplicassem o prazo previsto pelo art. 107-B, § 5º, do COTEB, se lavrados em data posterior à pacificação do entendimento do STF, ou seja, após a edição da SV nº 8, em 12 de julho de 2008;

- ao reconhecer a mudança de orientação jurisprudencial com o fim de atender o interesse público primário no sentido de evitar a litigiosidade do Estado e a ocorrência de sucumbências judiciais desnecessárias o Parecer sugere que seja reconhecida a decadência de constituir o crédito tributário apenas quanto aos lançamentos lavrados após a consolidação da dessa mudança de entendimento, ou seja, somente em relação aos autos de infração lavrados em data posterior a 12 de julho de 2008;

- Assim, aplicando a orientação fixada pela SV nº 08 do STF foi sugerido no Parecer da PGE a dispensa de intervenções judiciais pelos Procuradores do Estado observados os seguintes critérios, abaixo reproduzidos:

- (i) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e não pago ou simplesmente ausência de declaração e pagamento (omissão de operação ou prestação de serviços tributáveis), deve ser aplicada a regra do art. 173, inciso I, do CTN e do art. 107-B, §5º do COTEB (prazo decadencial contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador);
- (ii) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de dolo, fraude ou simulação quanto a débito declarado e pago, integral ou parcialmente, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º, c/c art. 173, inciso I e parágrafo único, do CTN (prazo decadencial contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte à expedição de ato declarando a existência de dolo, fraude ou simulação ou da notificação ao sujeito passivo de medida preparatória para constituir o fato jurídico dolo, fraude ou simulação);
- (iii) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de dolo, fraude ou simulação quanto a débito declarado e pago, integral ou parcialmente, e, havendo notificação do sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º, c/c 173, parágrafo único do CTN (prazo decadencial contado a partir do recebimento da notificação pelo sujeito passivo);
- (iv) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, em data anterior à 12 de junho de 2008, deve ser aplicada a regra do art. 107-B, §5º do COTEB;
- (v) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, em data posterior à 12 de junho de 2008, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º, do CTN;

Após serem notificados do Parecer da PGE, contribuinte e autuantes, ingressaram com novas manifestações no processo. O sujeito passivo, através do expediente acostado às fls. 739 a 741, subscrito por seus advogados, argumentou, sem prejuízo das demais alegações articuladas anteriormente (na inicial), que o Auto de Infração em lide foi lavrado em 26/08/2013, depois da edição da Súmula Vinculante nº 8, sendo que no caso concreto não houve sequer a cogitação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, de forma que a própria PGE reconhece a incidência das disposições do art. 150, § 4º, do CTN. Entende a defesa, portanto, que em nenhuma hipótese poderia a fiscalização incluir no lançamentos a glosa de créditos fiscais até 28/08/2008. Reiterou ao final os pedidos formulados na inicial, pela total improcedência da autuação, sem prejuízo do reconhecimento da decadência parcial.

Os autuantes na informação fiscal acostada às fls. 744 a 777, datada de 28 de dezembro de 2016, a respeito da questão da decadência, declararam que foi dada ciência do A.I. à empresa em 28.08.2013, não havendo que se falar em DECADÊNCIA quanto aos geradores ocorridos de agosto a dezembro de 2008, mesmo considerando a incidência do art. 150, parágrafo quarto, do CTN. Que poderiam estar dentro do prazo decadencial apenas os fatos geradores de janeiro a julho de 2008, no entanto, com base no Parecer da PROFIS, para os fatos geradores anteriores a 12 de junho de 2008, deveria ser observado o prazo decadencial a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador. Nessa linha de entendimento, para os autuantes

estariam sujeitos à decadência apenas as operações ocorridas no período de 12 de junho de 2008 a 30 de julho de 2008.

No que se refere ao mérito, os autuantes reiteraram que a Auditoria Fiscal-contábil foi devidamente respaldada em trabalhos técnicos apresentados pela PETROBRÁS, quando das visitas que foram realizadas, “in loco”, nas Refinarias de Duque de Caxias (REDUC) localizada no Rio de Janeiro e na Refinaria Landulfo Alves (RLAM) situada na Bahia, e em estudos doutrinários, a exemplo das já citadas sobre refino de petróleo.

Reafirmaram que faz parte da Auditoria ora contestada documentos que foram acostados a este PAF, oportunidade em que foi detalhado todo o entendimento do Fisco sobre a Fiscalização efetuada e esclarecida, com riqueza de detalhes, a metodologia aplicada no procedimento para a efetivação da Auditoria Fiscal-Contábil.

Frisaram novamente que os expurgos praticados nas contas contábeis mencionadas no próprio corpo do AUTO DE INFRAÇÃO foram realizadas porque as mesmas não se enquadram no conceito de MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA nem de ACONDICIONAMENTO, assim como porque a própria PLANILHA DE CUSTOS DE PRODUÇÃO e o DIAGRAMA DO PROCESSO PRODUTIVO DA NAFTA PETROQUÍMICA APRESENTANDOS PELA AUTUADA, conduziram a esse entendimento. Ademais, a própria PETROBRÁS DECLAROU, passo a passo, como a NAFTA PETROQUÍMICA (NPQ) é encaminhada para o tanque da NPQ diretamente para a BRASKEN, via Refinaria sediada na BAHIA.

Consignaram mais uma vez, às fls. 182 a 192, que além do PETRÓLEO, já estão considerados como parte integrante da MATÉRIA-PRIMA, os itens reprocessados de QUEROSENE, DIESEL, GASÓLEO, DILUENTES, ÓLEOS e RESÍDUOS, os quais foram misturados com o PETRÓLEO para se efetuar o REPROCESSAMENTO na torre ou Unidade de DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA (UDA), pois é nesta torre de DESTILAÇÃO DIRETA OU PRIMÁRIA que se extrai a NAFTA PETROQUÍMICA comercializada pela Impugnante, de acordo com as declarações prestadas pela Autuada (anexas aos autos), sendo essas declarações confirmadas e validadas nos livros técnicos mencionados anteriormente, elaborados por pós-doutores e doutores na área de Engenharia Química, inclusive com apoio da PETROBRÁS.

Foi novamente reproduzido na peça informativa (fls. 747/749) o descriptivo dos componentes de custo relacionados aos itens matéria-prima e material secundário utilizados na produção de nafta petroquímica fornecidos pela autuada dos meses de janeiro, julho e dezembro de 2008, constando desses demonstrativos valores maiores que a própria matéria-prima, com o rótulo de RESÍDUO ATMOSFÉRICO, RESÍDUO DE VÁCUO, NAFTA DE COQUE, GASÓLEO PARA CRAQUEAMENO, DIESEL MÉDIO INTERMEDIÁRIO, QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV), DILUENTES PARA COMBUSTÍVEL etc., sendo destacado que as citadas rubricas nada tem a ver com a produção da NAFTA PETROQUÍMICA, haja vista que o produto final já é obtido no mesmo instante ou em momento anterior à fabricação destes produtos, pois a quase totalidade da NAFTA PETROQUÍMICA já é extraída na torre ou Unidade de DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA (UDA) ou torre de DESTILAÇÃO DIRETA/PRIMÁRIA. Frisaram mais uma vez que os demais produtos acima listados vão passar por novas etapas e receberão novas frações ou correntes do processo de refino, em um sistema de misturas, para serem posteriormente comercializadas, não podendo os custos de produção desses itens serem apropriados na quantificação do custo de fabricação da NAFTA PETROQUÍMICA.

Registraram, em seguida, reiterando o quanto já esboçado na primeira informação fiscal, que mesmo considerando o MÉTODO DE RATEIO POR ABSORÇÃO adotado pela Petrobrás, a metodologia empregada pelos Auditores Fiscais segue estritamente as regras fiscais e contábeis para a apuração de custos, na linha do que determina o Pronunciamento Técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, cujo item 14 trata dos custos de produção conjunta.

Quanto ao laudo do perito judicial juntado pela IMPUGNANTE em outros processos que já se encontram na fase de execução fiscal, os autuantes, por economia processual, se manifestaram

sobre o mesmo, apontando impropriedades quanto à metodologia e realização dos procedimentos técnicos.

Disseram os autuantes que os trabalhos periciais deveriam ter sido feitos, obrigatoriamente, na unidade que fabricou a NAFTA PETROQUÍMICA, sediada no Estado do Rio de Janeiro – Refinaria Duque de Caxias (REDUC), pois o CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA, objeto da BASE DE CÁLCULO, teve origem na REDUC e não na Refinaria Landulfo Alves (RLAM), sediada neste Estado da Bahia. Frisaram que as plantas das Refinarias não são iguais, assim como o processo produtivo de cada Unidade Produtiva tem peculiaridades próprias. Somente por este aspecto, poderia de antemão dizer que o LAUDO PERICIAL está eivado de vício e, portanto, sujeito a NULIDADE.

Acrescentaram que o perito deixou de verificar que a PETROBRÁS, no trabalho periciado, **não fez a abertura do custo de produção**. Em uma única linha indicou que o custo da mercadoria produzida seria um determinado valor, e pronto. Que o perito não fez nenhuma análise sobre a Declaração da Autuada constante deste processo nem sobre o diagrama do processo produtivo também acostado aos autos, onde a própria PETROBRÁS assevera que obtém a produção da NAFTA PETROQUÍMICA nas Unidades de Destilação Atmosférica (UDAs), com destino imediato ao tanque de armazenamento e posterior comercialização.

Pontuaram ainda que a MATÉRIA-PRIMA apontada pelo PERITO é a "MATÉRIA-PRIMA" de TODO O PROCESSO DE REFINO, incluindo nesta rubrica a parte atinente a "CONSUMO INTERMEDIÁRIOS" (RAT; RAV; GASÓLEO etc.) que são cargas ou matérias primas de outros processos de refino na Indústria Petroquímica, nada tendo haver com o custo de produção da NAFTA PETROQUÍMICA obtida na UDA ou no processo de Destilação Direta ou Primário do Petróleo, que é onde se obtém a NAFTA PETROQUÍMICA que foi encaminhada para os tanques de comercialização e destinado para a RLAM neste Estado, com posterior envio à empresa BRASKEM.

**Sustentam, portanto, os autuantes, que o LAUDO PERICIAL apresenta tantas impropriedades que nada tem a ver com o presente processo, por envolverem situações e contextos diversos e que a Impugnante não apresentou neste PAF o PARECER SOBRE O LAUDO PERICIAL do Assistente Técnico da Embargada (ESTADO DA BAHIA), que VALIDOU todo o procedimento adotado pelos AUTUANTES.**

Mais a frente os autuantes discorreram acerca de decisões de Câmaras do CONSEF envolvendo matéria idêntica ao que está sendo discutida neste processo, relativamente aos Autos de Infração de nºs 206891.0054/13-4; 206891.0001/14-6 e 206891.0002/14-2. Foi transscrito na peça informativa o Parecer da PROCURADORIA FISCAL DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO nº 206891.0001/14-6.

A título exemplificativo e com o uso do recurso da analogia, apesar da complexidade ser muito distinta, foi apresentado no Parecer da PGE um caso envolvendo a atividade de uma indústria de processamento de coco, na qual se aproveita a “água” (endosperma líquido); a carne (endosperma sólido) e as fibras (mesocarpo). Eis o teor literal do exemplo trazido:

*“Como é dado a qualquer um presumir, a extração da “água” será feita primeiro, com a utilização da mesma matéria-prima nas demais etapas. O fruto será perfurado, extraír-se-á o líquido, envazar-se-á, rotular-se-á e armazenar-se-á. Nesse momento, a água do coco, que aqui comparo com a nafta química, já estará pronta para ser comercializada.*

*Pois bem, o coco, já sem o líquido, seguirá para o aproveitamento das suas demais partes. A carne servirá para a produção de leite de coco e coco ralado, por exemplo. Já a casca, será utilizada para a fabricação de colchões, estofados, palmilhas, entre outras.*

*Ora, a qualquer leigo é possível concluir que o processamento da água de coco, inclusive o envasamento e a rotulagem, faz-se com o emprego de muito menos mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, do que o processamento da “carne” e das “fibras”.*

*Na fixação da base de cálculo da água de coco industrializada, o contribuinte não poderá, simplesmente, somar todos os custos do processo produtivo e atribuir, por*

*critério próprio, o percentual que caberá a essa mercadoria. Será necessário apurar, especificamente, o que foi empregado em cada produto, ainda que seja preciso estimar o peso de custos compartilhados.*

*Cogitemos que com uma tonelada de coco se obtenha quinhentos litros de “água”, trezentos quilos de “fibra” e duzentos de “carne”, como se não houvesse “perdas”. Infiramos, ainda, que o custo das mercadorias elaboradas com tais partes do fruto seja de mil reais. Não se pode fixar a base de cálculo com uma singela regra de três, ao menos para fins de fixação da base de cálculo de ICMS”.*

Ao finalizarem a peça informativa os autuantes voltaram a pedir que esse órgão colegiado de julgamento declare a PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, confirmado o acerto da Auditoria Fiscal Contábil realizada pelos Auditores Fiscais.

Na assentada de julgamento verificada em 27/04/2017 foi determinada pela JJF, em concordância com o autuante e o representante legal da empresa autuada, que o PAF fosse retirado de pauta visando dar ciência à defesa do inteiro teor da última informação fiscal, datada de 28/12/2016 e anexada às fls. 744 a 777. Nesta peça informativa além dos autuantes reiterarem o quanto já afirmado nas fases anteriores do processo foram acrescentadas, como fato novo, considerações em torno do laudo pericial elaborado por perito judicial, documento que está vinculado ao processo de execução fiscal em trâmite no Poder Judiciário do Estado da Bahia (processo nº 0307250-71.2015.8.05.0001 – A.I. nº 279469.0005/12-5). A cópia reprográfica do referido laudo pericial e respectivos anexos se encontram inseridos às fls. 800 a 920 dos autos. Na ocasião foi concedido ao contribuinte prazo de 10 (dez) dias para apresentação de Manifestação, conforme Termo de Intimação de fl. 783. Na assentada de julgamento foi anexado nos autos memorias da defesa (fls. 785 a 798).

Na Manifestação defensiva o contribuinte, através de seu patrono, reiterou os argumentos relacionados à nulidade da autuação, decadência parcial do crédito tributário lançado e questões mérito.

Com relação às alegações da Fiscalização quanto ao laudo pericial cuja peça foi apresentada pela defesa e anexada a este PAF na última sessão de julgamento, ocorrida em 27/04/2017, a impugnante argumentou que as considerações dos autuantes não possuem qualquer pertinência.

Pontuou o contribuinte que no curso dos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, foi designada a produção de prova pericial, requerida pela Defendente, para lhe permitir demonstrar, entre outras questões: i) a idoneidade da base de cálculo que utilizou nas transferências interestaduais da nafta petroquímica, e; ii) a inconsistência da apuração dela a partir dos dados informados na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – DIPJ do exercício fiscalizado. Destacou ainda que a circunstância dos trabalhos periciais tomarem por base o processo produtivo da Refinaria Landulpho Alves (RLAM) não induz à sua nulidade, como quis fazer crer a fiscalização e que no decorrer dos trabalhos, o sr. Perito, na execução do *munus* que lhe foi atribuído, procurou conhecer os sistemas de controle de custos da Embargante, a sua metodologia de custeio e, mais importante, **o processo produtivo de refino de petróleo**, com todas as suas especificidades.

Ressaltou, mais à frente, que na prova pericial ficou demonstrado, sem qualquer sombra de dúvida, que a Embargante **não se utilizou de base de cálculo superior àquela permitida pela legislação**, como concluiu o sr. Perito, ao afirmar literalmente o seguinte:

*A NAFTA PETROQUÍMICA produzida pela embargante em outra unidade da Federação e transferida para estabelecimento próprio, localizado no Estado da Bahia, atende aos comandos normativos do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, respeitando as convenções contábeis da relevância e materialidade.*

Por outro lado, sobre o que a Fiscalização chamou de “abertura do custo de produção”, a defesa salientou que, no caso concreto, não foram solicitados quaisquer dos Livros Contábeis ou Fiscais

cuja existência era obrigatória, mas sim informações com base em critérios predeterminados. Portanto, o pedido carecia de amparo no art. 195 do CTN, in verbis:

*Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.*

*Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.*

Em outros termos, a defesa argumenta que estava obrigada a exibir à autoridade fiscal SOMENTE os LIVROS OBRIGATÓRIOS, constantes nas leis e regulamentos e respectivos documentos, e a Fiscalização não podia e não tinha o direito de exigir fichas, planilhas de controles internos e outros registros não exigidos pela legislação, conforme trechos de doutrina do tributarista Hugo de Brito Machado, transcritos na peça defensiva.

Declarou a defesa que a intimação formulada para a autuada visava fornecer a **decomposição do custo da mercadoria produzida segundo o critério que entendia devido, e não de acordo com a metodologia de custeio adotada pelo contribuinte**, metodologia esta cuja legitimidade foi confirmada na perícia. Que não houve no caso concreto, recusa ilegítima de atendimento à Fiscalização, visto que a Embargante não possuía os documentos solicitados – decomposição de custos com base em critérios que jamais utilizou – e tampouco estava obrigada a tê-los ou produzi-los, por absoluta falta de previsão legal.

Fez referência ao arbitramento da base de cálculo adotada no PAF objeto dos embargos, afirmando que a metodologia que foi aplicada àquela situação, ainda que prevista em lei, não possui presunção absoluta. Que em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa é permitido ao contribuinte demonstrar a impropriedade do arbitramento, o que efetuado no caso dos autos dos Embargos à Execução.

Acrescentou que a prova pericial esclareceu a controvérsia a tal ponto que também demonstrou o erro da Fiscalização ao se valer da DIPJ (Declaração de Imposto de Renda – Pessoa Jurídica) para estimar a base de cálculo da Nafta Petroquímica. Neste sentido, disse que “*a composição a partir da DIPJ apresenta os gastos conforme suas concepções originais de todas as atividades realizadas pelo Contribuinte e, não podendo servir de parâmetro para o processo de refino*”. Em razão disso, concluiu que “*o arbitramento realizado pela autoridade fiscal, com base nas informações contidas na Ficha 4A da DIPJ não é consistente*”. (fl. 10 do laudo).

Conclui afirmando que o laudo pericial acima mencionado confirmou as teses defensivas de atendimento pelo contribuinte dos comandos normativos do art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96 e em conformidade com as convenções contábeis da relevância e materialidade.

## VOTO

O presente Auto de Infração versa sobre estorno de crédito fiscal em decorrência de emprego de base de cálculo nas operações de transferência interestadual (entradas na filial Bahia) com valores superiores ao previsto no art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96. Trata-se de operações de transferência de NAFTA PETROQUÍMICA das unidades de produção da Petrobrás, localizadas em Duque de Caxias – RJ (REDUC), Manaus – AM (REMAN) e Betim - MG (Refinaria Gabriel Passos – REGAP). A base de cálculo de transferência englobou parcelas ou rubricas não compreendidas dentro dos elementos autorizados pela lei complementar, ou seja: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra direta e acondicionamento. O Auto de Infração totalizou a cifra de R\$19.677.583,12, mais acréscimos legais, dentre eles a multa de 60% do valor do imposto, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.

O presente PAF será objeto de novo julgamento nesta instância administrativa originária em razão da decisão anterior, veiculada através do Acórdão nº 0205-05/13 ter sido anulada pela 1ª Câmara do CONSEF, por meio do Acórdão nº 0242/11-15, de 01/09/2015, com retificação publicada em 1º de dezembro de 2015. No tocante aos erros materiais apontados na peça defensiva e sanados pelos autores na 1ª informação fiscal e que conduziram à decretação da nulidade pela instância superior, houve a correção do procedimento, com a realização de diligência saneadora para entrega ao contribuinte da íntegra da informação fiscal, juntada às fls. 391 a 458 do PAF, ocasião em que se determinou a concessão do prazo de 10 (dez) dias para a apresentação de Manifestação nos autos, por escrito. O sujeito passivo foi regularmente notificado através do Termo de Intimação anexado às fls. 647/648, possibilitando que a defesa ingressasse posteriormente com a Manifestação Impugnatória juntada às fls. 650 a 661 deste PAF.

A adoção dessa medida corretiva sana portanto o vício apontado na decisão superior e os reiterados reclamos do contribuinte que requereu a nulificação do ato decisório por ofensa ao direito de defesa e o exercício do contraditório.

As demais questões suscitadas na peça de defesa serão objeto de nova apreciação nessa fase decisória, abordando-se inicialmente as preliminares de nulidade do feito, decadência parcial, pedidos de perícia/revisão fiscal e em seguida o mérito da exigência fiscal, inclusive o laudo pericial juntado na última manifestação do sujeito passivo.

O contribuinte, na inicial, arguiu a preliminar de nulidade do Auto de Infração, ao argumento de que houve cerceamento ao direito de defesa e prejuízo ao pleno exercício do contraditório visto que no lançamento fiscal não houve qualquer referência à metodologia de composição das contas objeto da glosa dos créditos e tampouco a discriminação dos itens de custos que integraram o processo de produção da nafta petroquímica. Fundamentou seu pedido nas disposições do art. 39, III, “c”, do RPAF/99, que prescreve que o Auto de Infração deve conter a indicação clara e precisa dos fatos praticados pelo contribuinte e que ensejaram a respectiva cobrança, no intuito de garantir o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório.

Não acato esta preliminar de invalidade do ato de lançamento, visto que o Auto de Infração se encontra fartamente lastreado em documentos, relatórios e explicações acerca da metodologia de cálculo e apuração dos custos de produção da nafta petroquímica. Vejamos então as razões que afastam o acolhimento dessa preliminar.

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

Sob o aspecto da quantificação, foram juntados ao Auto de Infração as planilhas com o “Demonstrativo do Custo Unitário da Nafta por Refinaria” e respectivos resumos mensais dos débitos objeto do estorno de crédito fiscal, com a especificação das contas e valores, considerando tão somente os itens MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA DIRETA e ACONDICIONAMENTO (EMBALAGEM), conforme prescreve o art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96 e correspondente regra contida no art. 17, § 7º, inc. II, da Lei nº 7.014/96 - lei instituidora do ICMS no Estado da Bahia. Isso se encontra especificado, por refinaria e por período mensal, às fls. 225 a 227 do presente PAF, parte integrante e inseparável do Auto de Infração.

Registre-se ainda que essas planilhas têm por fonte os relatórios de custos de produção informados pela própria empresa, conforme documentos juntados às fls. 209 a 223, que abarca os custos de produção da nafta petroquímica na Refinaria Duque de Caxias-RJ (REDUC) e na Refinaria de Manaus-AM (REMAN). Nesses relatórios a empresa confirma que a NAFTA PETROQUÍMICA ou NAFTA BRASKEN (nome comercial) é aquela obtida no processo de destilação direta ou destilação atmosférica (UDA).

Ainda quanto ao nível detalhamento do Auto de Infração, no que se refere aos itens que foram objeto do estorno, os autuantes especificaram que as denominadas “utilidades”, ainda que necessárias ao funcionamento das unidades de refino, a exemplo de água, vapor, eletricidade, resfriamento de água, conjuntos para refrigeração de água, estocagem de águas frias, bombeamento e distribuição, ar comprimido, gases industriais, ar condicionado industrial, produtos químicos para proteção ou conservação dos equipamentos e itens de segurança contra incêndios, não fazem parte do conceito de matéria-prima nem de material secundário. Da mesma forma apontaram que o consumo de combustíveis e energias, a exemplo do gás natural, por não se agregarem ou comporem o produto final, não estão albergados no conceito de matéria-prima ou de material secundário, não podendo, dessa forma, integrar a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos industrializados. De igual maneira, os custos com depreciação e demais custos indiretos de fabricação, também não se encontram enquadrados nos itens listados no art. 13, § 4º, inc. II, da LC nº 87/97.

O expurgo de todos esses elementos de custo da base imponível do ICMS, nas transferências de NAFTA PETROQUÍMICA para a unidade da Petrobrás localizada na Bahia foi fartamente explicada e documentada no corpo do Auto de Infração e nas planilhas que o compõem, em especial as que foram juntadas às fls. 225 a 230 e 235 a 247, deste PAF, partes integrantes e inseparáveis do ato de lançamento, conforme já ressaltado linhas acima.

Pelos motivos acima expostos considero que o Auto de Infração em exame não padece dos vícios formais apontados pela defesa, visto que o mesmo contém a indicação clara e precisa dos fatos que ensejaram a cobrança de ICMS e respectivo enquadramento legal, garantindo ao contribuinte o exercício pleno do direito de defesa e contraditório.

Se essa metodologia de apuração é correta ou não é questão que será enfrentada na abordagem das questões de mérito.

Ainda em razões preliminares, mas vinculada ao mérito, a defesa pede que seja reconhecida a decadência dos fatos geradores ocorridos antes de 28/08/2008 (data da ciência do Auto de Infração), com a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, considerando que os créditos compensados na sua conta corrente fiscal foram declarados e repercutiram no pagamento efetuado nos respectivos períodos mensais.

Essa questão foi também objeto de diligência, encaminhada à PGE/PROFIS visto que no intervalo temporal entre a publicação do Acórdão de piso nº 0205-05/13, datado de 21/11/2013; a decisão anulatória da 1ª CJF (Acórdão nº 0242-11-A), de 01/12/2015; e, a manifestação do contribuinte em atendimento à diligência saneadora acostada às fls. 650 a 661 – firmada em 22 de julho de 2016 - sobreveio a modificação operada no Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB (Lei nº 3.3956/1981), realizada pela Lei nº 13.199/14. A referida norma legal alteradora havia promovido a revogação do art. 107-A e do § 5º do art. 107-B, que disciplinavam, a nível estadual, os prazos de contagem de decadência, passando essa matéria a ser regulada exclusivamente pelo CTN, nos arts. 150, § 4º e art. 173.

Na vigência das normas revogadas do COTEB a contagem do prazo decadencial era unificado sendo considerado como “*dies a quo*” para qualquer situação, independentemente da conduta do contribuinte:

*I – o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento administrativo poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornasse definitiva a decisão anulatória, por vício formal, de lançamento administrativo anteriormente efetuado.*

Na peça de defesa, o contribuinte suscitou a decadência dos fatos geradores verificados entre 1º de janeiro de 2008 e 28 de agosto de 2008 (data da ciência do A.I.), afirmando, em síntese que:

- durante o exercício de 2008, a Petrobrás se apropriou de créditos fiscais de ICMS vinculados às entradas de mercadorias recebidas de outras unidades da Federação – especificadamente, do tributo destacado nas notas fiscais que acobertaram as transferências de Nafta Petroquímica – compensando-os com os débitos verificados em cada um dos períodos mensais de apuração, recolhendo a diferença porventura apurada;
- a recente jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) consolidou o entendimento pela aplicação, nessas situações, do art. 150, § 4º, do CTN (Código Tributário Nacional), que estabelece que o início de contagem do prazo decadencial é de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, trazendo como caso paradigma o recurso repetitivo representativo da controvérsia (art. 543-C do C.P.C.), no REsp (Recurso Especial) nº 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, com transcrição às fls. 292 a 295 dos autos;
- no caso do Auto de Infração em exame a defesa afirma que houve a compensação dos créditos fiscais considerados indevidos pela fiscalização com os débitos apurados mensalmente pelo contribuinte, implicando em pagamento parcial ao fim de cada período de apuração, enquadrando-se perfeitamente a controvérsia administrativa na situação jurídica descrita no REsp nº 973.733/SC;
- nessa mesma linha de argumentação foi reproduzido o seguinte trecho do Agravo Regimental no REsp nº 1199262-MG – Rel. Ministro Benedito Gonçalves:

(...)

2. *A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.*
3. *"[...] ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN"* (AgRg nos REsp. 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ 10.4.2006).
4. *Com efeito, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despiciendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo.*
5. *A dedução aqui considerada (creditamento indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração. Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.*
6. *Na espécie, o acórdão que julgou o recurso especial foi claro ao consignar que houve pagamento a menor de débito tributário em decorrência de creditamento indevido. Dessa forma, deve-se observar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.*

Foi consignado também que essa matéria, no Supremo Tribunal Federal (STF), foi objeto da edição da Súmula Vinculante (SV) nº 08, de 12 de junho de 2008. A Corte Superior ao expor as razões que serviram de embasamento para a edição da citada Súmula, fez menção aos RE's 560.626-1, 556.664-1 e 559.943-4, sinalizando que tanto sob a égide da Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, "b", da CF de 1988), a

prescrição e a decadência só poderiam ser disciplinadas por LEI COMPLEMENTAR, de âmbito nacional, por serem institutos gerais de direito tributário. Para o STF, somente o CTN poderia prever prazos prespcionais e decadenciais em torno da matéria tributária, visto que regulação normativa distinta por cada ente da federação implicaria em ofensa a diversos princípios, entre eles a isonomia e a segurança jurídica.

Destaco que as razões ou fundamentos de decidir que conduziram à edição da SV nº 08 não integraram o verbete sumular que se ateve à inconstitucionalidade de dispositivos de normas federais que tratavam de decadência e prescrição de contribuições previdenciárias. Eis o teor da Súmula: “*São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Dec-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212, que tratam da prescrição e da decadência de crédito tributário*”. Todavia, foi indicado, com bastante precisão o entendimento do plenário do STF a respeito do tema da decadência tributária, afastando-se a tese da possibilidade e regulação desse instituto do direito em legislação firmada por cada ente da Federação.

Em sintonia com os entendimentos acima alinhavados, especialmente nas hipóteses de pagamento parcial de tributos lançados por homologação, foram proferidas, mais recentemente, decisões originárias do Tribunal de Justiça da Bahia, a exemplo da Apelação nº 0510938-28.2013.8.05.0001 – Rel. Des. Des. Lidivaldo Reaiche Raimundo Britto e Agravo Regimental nº 0566887-03.2014.8.05.0001/50000 - Rel. Des. Mauricio Kertzman Szporer. No mesmo sentido o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no AgRg no REsp (Agravio Regimental no Recurso Especial) nº 1532105 -RR – Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho (data do julgamento: 15/03/2016) e no AgRg no REsp nº 131802015- RS – Rel. Min. Benedito Gonçalves (data do julgamento: 15/08/2013).

Diante desse quadro a DILIGÊNCIA foi encaminhada para a PGE/PROFIS, formatada nos seguintes termos:

- Considerando o cenário jurisprudencial acima apresentado derivado da Súmula Vinculante nº 08 do STF e, principalmente, do entendimento firmado em recursos repetitivos no STJ;
- Considerando que o tema da decadência no âmbito tributário tem gerado interpretações divergentes entre as instâncias administrativas de julgamento e os órgãos de cúpula do Poder Judiciário baiano e brasileiro;
- Considerando especialmente, que o Estado da Bahia procedeu à revogação dos arts. 107-A e 107-B, § 5º, do COTEB, através da publicação da Lei nº 13.199, de 28/11/14, revelando com esta medida a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, as mais recentes decisões do STJ e a interpretação construída na elaboração da SV nº 8.
- Considerando, ainda, a relevância jurídica da questão que poderá ter reflexos diretos no interesse da arrecadação da Fazenda Pública Estadual;

**RESOLVEM** os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal converter o presente PAF em diligência à PGE/PROFIS para que seja emitido Parecer Jurídico visando a fiel aplicação da legislação de regência do ICMS no tocante ao tema da decadência, com ênfase nos seguintes pontos:

- f) Os efeitos da revogação dos arts. 107-A e 107-B, § 5º, do COTEB nos processos em curso em trâmite nas esferas administrativa e judicial;
- g) A sinalização dada pelo STF, na S.V. nº 08, de que tanto sob a égide da Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, "b", da CF de 1988), a prescrição e a decadência só poderiam ser disciplinadas por LEI COMPLEMENTAR, de âmbito nacional, por serem institutos gerais de direito tributário.
- h) As recentes decisões do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia em sede de Apelação e Agravo Regimental em Apelação com o acolhimento da tese de que, em caso de pagamento parcial do ICMS, prevalece, na contagem do prazo de decadência, as

*disposições do art. 150, § 4º, do CTN, salvo nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, que atrairiam a incidência do art. 173, inc. I daquele Diploma Tributário;*

- i) *A reiterada jurisprudência do STJ, consolidada em recursos repetitivos, firmando o entendimento pela aplicação do art. 150, § 4º, do CTN (Código Tributário Nacional), que estabelece que o início de contagem do prazo decadencial é de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, em caso pagamento a menor de débito tributário, inclusive nas situações de creditamento indevido do imposto na conta corrente fiscal do ICMS;*
- j) *Por fim, que seja analisado à luz no novo CPC (Código de Processo Civil – Lei nº 13.105/2015), especialmente o art. 927, inc. III, as consequências jurídicas, no caso concreto, das decisões firmadas pelo STJ nos recursos repetitivos em matéria de decadência.*

A PGE/PROFIS através do Parecer Jurídico acostado às fls. 702 a 733, após ressaltar a inafastabilidade do entendimento consolidado na Súmula Vinculante nº 8 do STF, de que as regras concernentes à decadência e prescrição se encontravam reservadas pela C.F. à regulação por lei complementar, não havendo possibilidade de êxito de tese contrária na esfera judicial, vinculada à aplicação de normas previstas na legislação estadual, esboçou na parte final da peça as seguintes conclusões:

- *a exemplo do que fez o próprio STF quando da edição da Súmula Vinculante (SV) nº 08, seria pertinente a aplicação da técnica da modulação de efeitos dos atos de interpretação voltados ao reconhecimento da decadência, de forma que a Administração judicante poderia decidir pela invalidação dos autos de infração que aplicassem o prazo previsto pelo art. 107-B, § 5º, do COTEB, se lavrados em data posterior à pacificação do entendimento do STF, ou seja, após a edição da SV nº 8, em 12 de julho de 2008;*
- *ao reconhecer a mudança de orientação jurisprudencial com o fim de atender o interesse público primário no sentido de evitar a litigiosidade do Estado e a ocorrência de sucumbências judiciais desnecessárias o Parecer sugere que seja reconhecida a decadência de constituir o crédito tributário apenas quanto aos lançamentos lavrados após a consolidação da dessa mudança de entendimento, ou seja, somente em relação aos autos de infração lavrados em data posterior a 12 de julho de 2008;*
- *Assim, aplicando a orientação fixada pela SV nº 08 do STF foi sugerido no Parecer da PGE a dispensa de intervenções judiciais pelos Procuradores do Estado observados os seguintes critérios, abaixo reproduzidos:*

- i) *com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e não pago ou simplesmente ausência de declaração e pagamento (omissão de operação ou prestação de serviços tributáveis), deve ser aplicada a regra do art. 173, inciso I, do CTN e do art. 107-B, §5º do COTEB (prazo decadencial contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador );*
- ii) *com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de dolo, fraude ou simulação quanto a débito declarado e pago, integral ou parcialmente, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º, c/c art. 173, inciso I e parágrafo único, do CTN (prazo decadencial contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte à expedição de ato declarando a existência de dolo, fraude ou simulação ou da notificação ao sujeito passivo de medida preparatória para constituir o fato jurídico dolo, fraude ou simulação);*
- iii) *com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de dolo, fraude ou simulação quanto a débito declarado e pago, integral ou parcialmente, e, havendo notificação do sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º, c/c 173, parágrafo único do CTN (prazo decadencial contado a partir do recebimento da notificação pelo sujeito passivo);*
- iv) *com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, em data anterior à 12 de junho de 2008, deve ser aplicada a regra do art. 107-B, §5º do COTEB;*

v) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, em data posterior à 12 de junho de 2008, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º, do CTN;

Esse entendimento foi objeto de Consolidação pela Procuradoria Estadual no Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0.

Portanto, tratando-se de lançamento de ofício corretivo dos atos de apuração e pagamento realizados pelo contribuinte em relação ao ICMS mensal em que houve dedução de créditos fiscais considerados indevidos pelo fisco, a situação se enquadra na regra contida no § 4º, do art. 150 do CTN, ou seja, trata-se de hipótese de lançamento por homologação que somente ocorre nos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de “anticipar” o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeitando-se a posterior homologação, expressa ou tácita, por aquela autoridade.

A questão relativa a modulação dos efeitos da Súmula Vinculante nº 08 do STF, que estabeleceu que as regras concernentes à decadência e prescrição se encontravam reservadas pela C.F. à regulação por lei complementar, deve ser agora analisada. Em 12/06/2008, o pleno do STF, declarou a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei Federal nº 8.212/1991, com efeito “ex nunc” (para frente), salvo em relação às ações judiciais propostas até 11/06/2008. A modulação de efeitos teve em vista a repercussão e a insegurança jurídica que poderia se verificar em relação à possibilidade de repetição de indébitos de valores já recolhidos, administrativamente ou por execução fiscal, antes decisão que declarou a inconstitucionalidade com efeitos vinculantes.

Este raciocínio foi transposto também para a legislação do ICMS, conforme sinalizado no Parecer do PGE anexado aos autos, de forma que a declaração de inconstitucionalidade alcança não só a norma geral, ou seja, a Lei, que esteja em desconformidade com a Carta Magna, mas também os atos administrativos que se fundamentaram na lei inválida. Transcrevo o trecho do Parecer Jurídico que aponta conclusão nesse sentido (pág. 729 do PAF): **“Por conseguinte, reputamos ser apropriado à Administração judicante decidir pela invalidade dos autos de infração que aplicarem o prazo previsto pelo art. 107-B, § 5º do COTEB, se lavrados em data posterior à pacificação do entendimento do STF, ou seja, depois da edição da Súmula Vinculante nº 8, em 12 de junho de 2008”.**

Dessa forma, a partir de 12/06/2008, as disposições do art. 107, § 5º do COTEB não seriam mais válidas assim com os atos administrativos que se fundamentassem nessa norma integrante da ordenamento jurídico do Estado da Bahia.

No caso concreto, o A.I. em exame foi lavrado em 28/08/2013, quando a SV nº 08 já se encontrava produzindo efeitos no ordenamento jurídico. O entendimento ali consignado, portanto, é plenamente aplicável aos fatos geradores lançados neste Auto de Infração.

Assim, considerando que o ato de lançamento formalizado através do A.I. nº 206891.0030/13-8, se tornou perfeito e acabado com a ciência do contribuinte verificada em 28/08/2013, os fatos geradores anteriores a essa data, ocorridos em 31/01/2008, 29/02/2008, 31/03/2008, 30/04/2008, 31/05/2008, 30/06/2008 e 31/07/2008 foram atingidos pela decadência, de forma que os créditos tributários reclamados naquelas datas ficam extintos, incidindo a regra do art. 156, inc. V, do CTN, que apresenta o seguinte teor:

**Art. 156 – Extinguem o crédito tributário:**  
(...)  
**V – a prescrição e a decadência.**

Passo de agora em diante a enfrentar as questões relacionadas ao mérito da auditoria fiscal, no tocante aos fatos geradores remanescentes, relacionados aos meses de agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2008.

O contribuinte formulou na inicial pedido de realização perícia fiscal com a finalidade de esclarecer os pontos controvertidos da lide para melhor decisão de mérito. Indicou assistente técnico e elaborou quesitos.

Observo inicialmente que neste PAF foi anexada pela defesa, na sua penúltima intervenção (fls. 784/920), o inteiro teor do laudo pericial relacionado ao processo em curso na esfera judicial da Bahia, tombado sob o nº 0307250-71.2015.8.05.0001. O exame das principais questões suscitadas no laudo, serão objeto de enfretamento mais à frente.

Todavia, nessa etapa de tramitação do PAF na esfera administrativa considero desnecessária a remessa do processo para a realização de diligência ou perícia fiscal-contábil, por entender estarem presentes nos autos todos os elementos de prova suficientes para a solução da lide, em especial os relatórios elaborados pela própria Petrobrás e entregues a fiscalização, com o descriptivo do processo produtivo da nafta petroquímica e o sistema de custeio adotado, que compõem os documentos constantes das fls. 225/230, 235/247 e 358/360 do PAF. Por outro lado, todas as questões formuladas pelo sujeito passivo ou foram explicitamente abordadas pelos autuantes no corpo do Auto de Infração e nos demonstrativos que o integram ou a defesa, na peça impugnatória, sobre elas se pronunciou, trazendo luzes sobre a matéria. Senão vejamos.

O primeiro quesito apresentou o seguinte conteúdo: “*Quais foram os critérios utilizados pela Autuada para cálculo do custo fiscal de aquisição da mercadoria NAFTA PETROQUÍMICA que constam na autuação fiscal?*” A própria defesa, na peça impugnatória informa ter adotado o sistema de custeio por absorção. Eis o teor da declaração defensiva à fl. 313 dos autos: “*A Petrobrás utiliza o custeio por absorção, contemplando todos os gastos do processo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio: trata-se de processo integrado de custeio devidamente compatível com a legislação societária e fiscal, inclusive por força do art. 13, do Decreto-Lei nº 1.589/1977...*” que dispõe sobre o imposto de renda, tributo da competência da União.

O segundo quesito foi formulado nos seguintes termos: *O Auto de Infração impugnado levou em conta o custo fiscal de aquisição apenas de NAFTA PETROQUÍMICA ou considerou todos os produtos recebidos pelo Estabelecimento autuado?* Este ponto encontra-se também esclarecido nos autos. Os autuantes consideraram tão somente os itens matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, vinculados ao processo produtivo da nafta petroquímica, que se verifica na etapa de refino ocorrida nas unidades de destilação atmosférica (UDA). A empresa, por sua vez, inclui diversos elementos de custos, inclusive de outros processos de refino, computando também os gastos com energia, combustíveis, materiais empregados para a retirada de contaminantes e manutenção de equipamentos, depreciação e custos indiretos de todo o processo de refino, adotando o critério de rateio. Estas informações constam nos relatórios fornecidos pela autuada e nas declarações prestadas nos autos pelos autuantes e pela defesa, conforme já destacado linhas acima.

O terceiro quesito compreendeu o seguinte questionamento: “*Existem diferenças de critérios para o cálculo do custo fiscal referente à NAFTA PETROQUÍMICA oriunda do Terminal de Ilha D' Água para aqueles referentes às demais entradas?*” Na resposta às intimações encaminhadas pelos autuantes, a Petrobrás informa ter adotado, nas transferências oriundas do Terminal de Ilha D'Água-RJ, o custo da última entrada (fls. 140 e 150 dos autos), com a inclusão das despesas de armazenagem e logística. Os autuantes, por sua vez, na apuração da base de cálculo de transferência, para efeito de creditamento na unidade da empresa na Bahia, aplicaram o custo de produção da nafta na Refinaria Duque de Caxias-RJ. Consideraram o Terminal uma filial da indústria, situação em que o mesmo, na condição de extensão da Refinaria Duque de Caxias, deveria transferir a nafta petroquímica com a adoção dos critérios estabelecidos no art. 13, § 4º, inc. II, da LC nº 87/96, ou seja, computando tão somente os gastos com matéria-prima, material secundário, mão-de-obra direta e acondicionamento (embalagem). A questão atinente a qual o critério de formação de base de cálculo deveria ter sido aplicado frente à legislação do ICMS é uma decisão de mérito a ser enfrentada mais à frente.

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

Quinto quesito: *Qual foi a ordem de grandeza para quantificar a NAFTA que foi levada em conta na autuação? Qual seria a correta ordem de grandeza a ser levada em conta?* Os autuantes, no corpo do Auto de Infração e nos demonstrativos que serviram de lastro probatório do lançamento, registraram que a quantificação da base de cálculo da exigência fiscal tomou por referência exclusivamente os elementos de custos descritos no art. 13, § 4º, inc. II, da LC nº 87/96, restrito ao processo de produção da NAFTA PETROQUÍMICA, verificada nas unidades de destilação direta.

Sexto quesito: *O Auto de Infração calculou corretamente o custo fiscal da mercadoria?* Esta questão se confunde com o mérito e será apreciada no momento oportuno.

Ingresso agora ao exame do mérito na auditoria fiscal-contábil e dos aspectos jurídicos com ela relacionados.

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 nº 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 nºs 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 nº 87/96, em enumeração taxativa, delimitou os gastos que podem ser computados no custo das mercadorias produzidas, para efeito da formação da base de cálculo nas transferências interestaduais.

Ocorre que as 4 (quatro) rubricas mencionadas na norma legal – MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA DIRETA e ACONDICIONAMENTO são não definidas na LC nº 87/96 e em nenhuma outra norma tributária. Em razão disso o interprete do direito tributário, para aplicá-la, deve necessariamente recorrer aos conceitos oriundos da 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 Orgânica 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 nº 87/96, procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Os autuantes, conforme ressaltamos acima, foram buscar na regulação normativa que orienta e define os conceitos aplicáveis contabilidade empresarial, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar nº 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu ou fixou, de forma taxativa, os elementos do custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo nas transferências de produtos industrializados, mas não conceituou o que seria cada um deles.

A partir da Contabilidade de Custos e das normas que disciplinam os regimes de escrituração e classificação das contas e tomando por referência o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, citado às fls. 424/424 do presente PAF, verifico que há nos autos argumentos e provas técnica suficientes a fundamentar a metodologia de apuração da base de cálculo de transferência adotada pelos autuantes. Transcrevo abaixo os pontos relevantes relacionados com o citado estudo:

**“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*”, de autoria dos professores Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, editado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo (FIPECAFI), 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. 6<sup>a</sup> 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 autores 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 o 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.

Quanto ao laudo do perito judicial juntado pela IMPUGNANTE relacionado a outro processo que já se encontra na fase de execução fiscal perante o Poder Judiciário, não há como se acolher as conclusões esboçadas nesta prova emprestada, especialmente porque no PAF ora em exame a apuração da base de cálculo das transferências da NAFTA PETROQUÍMICA não foi quantificada através do arbitramento, a partir das informações contidas na DIPJ (Declaração de Imposto de Renda – Pessoa Jurídica) do contribuinte. A apuração de custos de produção, conforme já enfatizado linhas acima, partiu das informações contidas nos relatórios de produção fornecidos pelo contribuinte e relacionados às unidades de refino da REDUC - Caxias-RJ e REMAN - Manaus-AM.

Ademais, conforme pontuaram com precisão os autuantes, os resultados dos trabalhos periciais apresentados neste PAF foram realizados na Refinaria Landulfo Alves (RLAM), sediada no Estado da Bahia e não nas unidades que processaram a fabricação da NAFTA PETROQUÍMICA: Refinaria Duque de Caxias (REDUC) e Refinaria de Manaus – REMAN, e REGAP – Minas Gerais, estabelecimentos que procederam às operações de transferência objeto do presente lançamento. As plantas das Refinarias citadas não são iguais, assim como os processos produtivos de cada Unidade Produtiva tem peculiaridades próprias. Somente por estes dois aspectos, o LAUDO PERICIAL é inservível para contraditar as apurações e conclusões geradas na presente auditoria fiscal.

As outras impropriedades citadas na peça informativa e relacionadas ao valor do custo de produção que o perito tomou como base para a elaboração de seu trabalho, sem o devido detalhamento e confronto com a planta de produção fornecida pela própria PETROBRÁS, como também carga de matérias-primas e demais elementos de custo que participam efetivamente da produção da NAFTA PETROQUÍMICA são questões mais específicas que serão examinadas mais à frente neste voto.

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 nº 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 nº 87/97). Ou seja, o princípio operacionaliza-se por meio do abatimento, feito pelo próprio contribuinte, entre débito e crédito na sua escrituração fiscal, de tal forma que o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos resulte do encontro dos débitos pelas saídas, subtraído dos créditos das entradas previstas na lei.

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 nº 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 nº 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.

Por outro lado, a base imponível constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal.

Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar nº 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

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

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

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

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

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

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

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

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

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, envolvendo a operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencente ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente na 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 que produz reflexos tributários nas pessoas envolvidas no processo de transferência, ou seja no estabelecimento de origem e no estabelecimento de destino das mercadorias.

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 nº 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 do conhecimento de todos que o ICMS é um imposto sobre o consumo, e que o encargo dele decorrente é ao 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 da 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 ao 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, 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.

Logo, não houve declaração, por via oblíqua da inconstitucionalidade de normas dos Estados de origem das nafta transferida, especialmente da legislação do Estado do Rio de Janeiro, mas a aplicação direta da LC 87/96, de maior hierarquia e a única que poderia regular a matéria atinente base de cálculo nas transferências interestaduais (art. 146, inc. III, letra “a”, da CF/88).

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

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

No tocante ao processo de produção de NAFTA PETROQUÍMICA, os autuantes, a partir de relatórios apresentados pela própria Petrobrás (fls. 235 a 247) e tomando por base consultas à literatura técnica especializada, listados à fl. 406 do PAF, identificaram que o 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. 439 um diagrama do processo produtivo de refino de petróleo, que é praticamente uma cópia do que foi anexado pela autuada em sua defesa, à fl. 359, onde a NAFTA PETROQUÍMICA é obtida logo no início do processo produtivo, sendo submetida posteriormente a tratamento para a retirada de contaminantes e estabilização.

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 na extração das impurezas através da adição de uma corrente de água de processo que se mistura com os sais, sólidos e água residual contidos no petróleo.

Após esse processo, a matéria-prima é levada ao vaso de dessalgação, onde se dá a separação da fase aquosa contendo sais e sedimentos através de coalescência e decantação das gotículas de água, promovidas pela ação de um campo elétrico de alta voltagem. Aqui também ocorre o uso/consumo de energia elétrica.

Com o descarte contínuo da salmoura formada, o petróleo dessalinizado é submetido a uma segunda etapa de preaquecimento, antes de ser encaminhado às seções de fracionamento. Essas substâncias utilizadas não integram os produtos que serão obtidos no processo de destilação, pois são 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, à fl. 319 (*amina neutralizante*,

amônia, dehazer, desemulsificante, inibidor de corrosão fílmico, inibidor de corrosão para água de refrigeração, soda cáustica), não integram o conceito de matéria-prima nem de material secundário. A exceção fica para o PETRÓLEO, que é misturado com uma pequena parte de RESÍDUO, ÓLEO e DIESEL PARA REPROCESSAMENTO (conforme planilhas de custos reproduzidas e anexadas 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, será permitido ser adicionado à referida base de cálculo.

Assim sendo, o custo da nafta petroquímica produzida deve ser obtido no processo PRÉ-FLASH (fl. 359, da defesa da autuada), ou, quando este inexistente, no processo de DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA (UDA), pois a nafta petroquímica é obtida neste momento, já está PRONTA E ACABADA PARA SER COMERCIALIZADA, **após o devido tratamento químico**, sendo, então, direcionada para os tanques de armazenamento, conforme demonstrado no diagrama do processo produtivo deste produto que foi apresentando pela própria Petrobrás. O produto, na Bahia, é comercializado para a BRASKEN, que o utiliza nos processos 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 ebulação (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 petroquímica.

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 nº 87/96, haja vista a ocorrência de uma enorme ampliação indevida da base de cálculo nas operações de transferência interestadual, já que a nafta petroquímica é produzida e acabada para comercialização no início do processo de destilação do petróleo (UDA – Destilação Atmosférica ou Torre de *Pré-Flash*).

O custo de produção, conforme já enfatizado acima, pode ser apurado da forma que melhor entender a autuada, 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 direta da NAFTA PETROQUÍMICA.

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 nº 87/96, de PRODUTOS OU MATERIAIS CLASSIFICADOS pela autuada como INTERMEDIÁRIOS, na composição do custo, e que se encontram arrolados às fls. 184 a 191 e 266. Dentre os chamados “INTERMEDIÁRIOS” a autuada incluiu itens com o rótulo de RESÍDUO ATMOSFÉRICO, RESÍDUO DE VÁCUO, NAFTA DE COQUE, GASÓLEO PARA CRAQUEAMENO, DIESEL MÉDIO INTERMEDIÁRIO, QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV), DILUENTES PARA COMBUSTÍVEL etc., 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 retro citadas, foram consideradas pelos autuantes, na formação da base de cálculo de transferência, as MATÉRIAS-PRIMAS (fls. 184 a 191 e 266) indicadas no quadro inserido à fl. 449, 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 (fls. 271 e 272), 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 da autuada, 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 em 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, às fls. 176, 177, 258, 260, 262/264 e fls. 268/269, respectivamente.

Considero, portanto, correto o procedimento adotado na auditoria fiscal, através da mensuração dos custos de produção da NAFTA PETROQUÍMICA, para efeito de apuração da base de cálculo de transferência, considerando tão somente os elementos enumerados no art. 13, § 4º, da LC nº 87/96, e adstrito ao processo de produção dessa mercadoria, que se verifica na primeira etapa do refino, nas torres pré-flash ou nas torres de destilação atmosférica das refinarias da Petrobrás.

Por fim, e a título exemplificativo e com o uso da recurso da analogia, apesar da complexidade ser muito distinta do caso concreto, concernente à produção de nafta petroquímica, foi apresentado nos autos, em manifestação originária da Procuradoria Estadual, um caso envolvendo a atividade de uma indústria de processamento de coco, na qual se aproveita a “água” (endosperma líquido); a carne (endosperma sólido) e as fibras (mesocarpo). O caso em exame tem plena similaridade com o situação em exame neste processo, no que tange aos conceitos de matéria-prima e produto intermediário e aos rateios dos custos em relação a cada processo produtivo.

Eis o teor literal do exemplo trazido:

*“Como é dado a qualquer um presumir, a extração da “água” será feita primeiro, com a utilização da mesma matéria-prima nas demais etapas. O fruto será perfurado, extrair-se-á o líquido, enazar-se-á, rotular-se-á e armazenar-se-á. Nesse momento, a água do coco, que aqui comparo com a nafta química, já estará pronta para ser comercializada.*

*“Pois bem, o coco, já sem o líquido, seguirá para o aproveitamento das suas demais partes. A carne servirá para a produção de leite de coco e coco ralado, por exemplo. Já a casca, será utilizada para a fabricação de colchões, estofados, palmilhas, entre outras.*

*“Ora, a qualquer leigo é possível concluir que o processamento da água de coco, inclusive o envasamento e a rotulagem, faz-se com o emprego de muito menos mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, do que o processamento da “carne” e das “fibras”.*

*Na fixação da base de cálculo da água de coco industrializada, o contribuinte não poderá, simplesmente, somar todos os custos do processo produtivo e atribuir, por critério próprio, o percentual que caberá a essa mercadoria. Será necessário apurar, especificamente, o que foi empregado em cada produto, ainda que seja preciso estimar o peso de custos compartilhados.*

*Cogitemos que com uma tonelada de coco se obtenha quinhentos litros de “água”, trezentos quilos de “fibra” e duzentos de “carne”, como se não houvesse “perdas”. Infiramos, ainda, que o custo das mercadorias elaboradas com tais partes do fruto seja de mil reais. Não se pode fixar a base de cálculo com uma singela regra de três, ao menos para fins de fixação da base de cálculo de ICMS.*

Esse exemplo comparativo evidencia didaticamente a impropriedade da tese sustentada pela defesa, pela inclusão de custos de outros processos de refino do petróleo não vinculados à produção da nafta petroquímica.

Na peça de defesa a impugnante apontou também erros na apuração da base de cálculo da autuação, compreendendo os seguintes tópicos: *i) não aplicação do custo da última entrada no terminal de Ilha D'água em algumas notas fiscais oriundas da REDUC; ii) utilização do custo do mês incorreto; iii) conversão incorreta de unidades de faturamento; iv) arredondamento de valores.*

Quanto ao primeiro item (*não aplicação do custo da última entrada no terminal de Ilha D'água em algumas notas fiscais oriundas da REDUC*), os autuantes não acataram os argumentos defensivos, considerando que o STJ já decidiu que a filial é uma mera extensão do estabelecimento industrial e deve, portanto, ser aplicada a regra do custo da mercadoria produzida previsto no art. § 4º, II, da LC nº 87/96, na forma a seguir destacada:

***DECISÃO STJ (RE 1.109.298-RS) – BC TRANSF. INTERESTADUAL:***

*[...] quando a transferência de mercadorias ocorreu entre estabelecimentos distintos [...], pertencentes ao mesmo titular, destinados à mesma atividade ou, em outras palavras, os estágios da cadeia produtiva se realizaram em estruturas apartadas, mas pertencentes à mesma sociedade empresária, decidiu que deve incidir igualmente o inciso II ("o custo da mercadoria produzida...").*

*[...]*

*Ocorrendo apenas a movimentação da mercadoria dentro do mesmo Estado, o Centro de Distribuição deve ser compreendido como mero prolongamento da atividade iniciada no estabelecimento fabril, e a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida (artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96*

*[...]*

Correto o entendimento firmado pelos autuantes. Além do precedente judicial citado, 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, apesar de estar na base da pirâmide jurídica, se encontra em consonância com o CTN (art. 106, inc. I, art. 100 e art. 96) e com as regras positivadas na LC nº 87/96 (art. 13, § 4º, inc. II). A referida Instrução Normativa também interpreta como deve ser compreendido o conceito de CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA, ainda que a mercadoria industrializada tenha sido transferida de um estabelecimento comercial, (CD – CENTRO DISTRIBUIDOR, por exemplo) ou depósito da fábrica, que tenha armazenado os produtos recebidos diretamente da fábrica. O valor de transferência nesse caso segue o mesmo procedimento adotado nas transferências interestaduais de mercadorias fabricadas, devendo ser composto pela soma dos itens matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra direta. Ainda que fosse adotado o critério da entrada mais recente o custo de transferência deveria considerar o valor de transferência da fábrica, por ser esta a última remetente do produto industrializado. É abordado também nessa norma questão específica da ENERGIA ELÉTRICA, contidas no item 1 e subitens 1.1 e 1.2 da citada Instrução Normativa. 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;*

[...]

No que se refere aos demais erros, conforme já abordado alhures, os autuantes acataram os reclamos do contribuinte. Foram processadas alterações no débito do Auto de Infração que decorreram de meros erros materiais, de ordem numérica, envolvendo: a) *utilização do custo do mês incorreto; b) conversão incorreta de unidades de faturamento; c) arredondamento de valores.* Ressalto que as deduções atenderam exatamente ao pleito formulado pela empresa na peça defensiva, nos termos e valores apresentados pelo contribuinte na planilha acostada às fls. 351/352.

Os autuantes, na informação fiscal apensada às fls. 391 a 458, elaboraram novo demonstrativo de débito, reduzindo o Auto de Infração de R\$19.677.583,12 para R\$19.189.729,15. Essa redução, deve ser ampliada, para expurgar do lançamento fiscal os créditos atingidos pela decadência, de acordo com a fundamentação exposta linhas acima, relativamente aos meses de janeiro a julho de 2008, conforme tabela abaixo:

MÊS	VLR. ORIGINAL	RESUMO MENSAL DO AUTO DE INFRAÇÃO			VLR. REDUZIDO NO AI	NOVO VALOR ATUAL C/ A EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS CADUCOS		
		VLS. ACATADOS NA INF. FISCAL						
		RESUMO REGAP REDUC	REDUMO REDUC	RESUMO REMAN				
JANEIRO	1.162.985,64	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		
FEVEREIRO	512,10	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		
MARÇO	845.802,56	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		
ABRIL	2.323.462,50	1.195,13	0,00	45,50	1.240,63	0,00		
MAIO	2.793.376,99	14.104,27	231.616,86	0,00	245.724,13	0,00		
JUNHO	1.906.731,91	0,00	8.127,71	48,47	8.176,18	0,00		
JULHO	5.209.375,70	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		
AGOSTO	1.315.847,63	0,00	0,00	0,00	0,00	1.315.847,63		
SETEMBRO	905.204,92	5.414,71	216.945,32	0,00	222.360,03	682.844,89		
OUTUBRO	1.613.687,87	926,96	0,00	0,00	926,96	1.612.760,91		
NOVEMBRO	700.661,68	1.284,39	0,00	18,02	1.302,41	699.359,27		
DEZEMBRO	899.932,62	8.123,63	0,00	0,00	8.123,63	891.808,99		
<b>TOTAL DO AUTO</b>	<b>19.677.582,12</b>	<b>31.049,09</b>	<b>456.689,89</b>	<b>160,50</b>	<b>487.853,97</b>	<b>5.202.621,69</b>		

Ficam mantidos, portanto, os valores atinentes à base de cálculo nas transferências de NAFTA PETROQUÍMICA originárias do Terminal de Ilha D'Água, no Rio de Janeiro, da Refinaria REDUC-RJ, Refinaria REMAN-AM e Refinaria REGAP-MG, conforme apurado no Auto de Infração e na revisão operada na 1ª informação fiscal (Demonstrativo de fl. 458), mas somente em relação aos fatos geradores verificados nos meses de agosto a dezembro do exercício de 2008.

Frente ao acima exposto, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0030/13-8, lavrado

contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.202.621,69**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de agosto de 2017.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO- JULGADORA