

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0054/17-7  
**RECORRENTE** - PETROLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0078-01/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 28/12/2018

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0388-12/18**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO (NAFTA PETROQUÍMICA). A base de cálculo é o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96 e art. 17, § 7º, II da Lei nº 7.014/96. Não acatadas as preliminares de nulidade da autuação. Rejeitado o pedido de realização de perícia fiscal-contábil. Reduzido o valor, tendo em vista a adequação do lançamento de ofício ao índice de estorno médio do custo de produção de nafta por quilograma, em que pese de período anterior, o que representou uma apuração da base de cálculo mais próxima da verdade material, dentro do contexto legal preconizado no Art. 13, §4º, II da LC nº 87/96. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, contra a decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 22/11/2017, para exigir ICMS no valor histórico de R\$10.246.825,11, em decorrência do cometimento de uma única infração, abaixo descrita:

*Infração 01 – 01.02.23 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, no exercício de 2014.*

*Tal Auditoria cobrou estorno do ICMS creditado superior ao estatuído no Art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produto industrializado (nafta petroquímica), que foi tão-somente produzida pela Refinaria de Manaus (REMAN).*

Após impugnação apresentada pelo autuado (fls. 155 a 181) e da informação fiscal prestada pelo autuante (fls. 190 a 204), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 1ª JJF, que optou pela Procedência do Auto de Infração nos seguintes termos:

**VOTO**

*Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*Entendo desnecessária a remessa dos autos antes do presente julgamento, para que o autuado tivesse conhecimento da informação fiscal apresentada pelos autuantes. Não foram trazidos fatos novos, nem foram anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos.*

*A descrição dos fatos e os relatórios, arquivos e demonstrativos constantes dos autos são suficientes para a*

compreensão dos critérios utilizados pelos autuantes para exigência fiscal em lide. Portanto, entendo desnecessário e indefiro o pedido de perícia, pois os elementos constantes dos autos são suficientes para formar a convicção dos julgadores.

Não acato o pedido de nulidade do auto de infração sob a argumentação de cerceamento da ampla defesa, em razão de não ter ficado claro quais as entradas que não deveriam compor o custo da mercadoria. Os autuantes explicaram às fls. 01 e 02 que da planilha apresentada pelo autuado, somente fizeram parte da base de cálculo, nos termos da Lei Complementar nº 87/96, as rubricas “Cons matéria-prima”, “Ativ.Serv.-Refino”, “Ativ. Pes-Refino” e “Ativ. Enc/Imp-Refino”. No demonstrativo do custo unitário mensal, fl. 22, está detalhado o custo unitário da nafta produzida, considerando apenas as rubricas admitidas na Lei Complementar e tomando por base a planilha de custos apresentada pelo próprio autuado às fls. 108 a 119. O demonstrativo do estorno de crédito anexado das fls. 19 a 21, apresenta a apuração do crédito fiscal utilizado indevidamente, calculado por nota fiscal de aquisição, tomando por base o demonstrativo do custo unitário mensal.

No mérito, entendo como acertada a decisão dos autuantes de retirarem do cálculo do custo unitário mensal as seguintes rubricas constantes da planilha apresentada pelo autuado, referente à Refinaria de Manaus (REMAN), por se constituírem em contas contábeis que não se enquadram no conceito de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento:

1. Cons intermediários – refere-se a resíduo atmosférico, resíduo de vácuo, nafta de coque, gasóleo para craqueamento, diesel médio intermediário, querosene de aviação, diluentes para combustível, etc. São produtos obtidos na mesma etapa ou em etapa posterior à fabricação da nafta petroquímica (Unidade de Destilação Atmosférica - UDA) e, portanto, não podem ser considerados como custo na sua fabricação.
2. Ativ.Mat. – Refino – corresponde a materiais de manutenção e outros materiais indiretos.
3. Ativ.Dep – Refino – refere-se à depreciação dos ativos.

Convém destacar que a utilização do sistema de custeio por absorção é legal, mas que para efeito de apurar a base de cálculo nas operações de transferências, deve se restringir aos elementos de custo, previstos no § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

No Pronunciamento Técnico nº. 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, item 14, é admitido que “quando os custos de transformação de cada produto não são separadamente identificáveis, eles devem ser atribuídos aos produtos em base racional e consistente. Essa alocação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo da receita de venda de cada produto, seja na fase do processo de produção em que os produtos se tornam separadamente identificáveis, seja no final da produção, conforme o caso”. A produção da nafta petroquímica foi finalizada na Unidade de Destilação Atmosférica (UDA), podendo, portanto, os custos gerados serem rateados nesta fase, como materializado neste auto de infração.

Entendo que considerar como indevido o uso de crédito fiscal em razão de erro na definição da base de cálculo nas transferências interestaduais, objeto do presente auto de infração, não caracteriza como afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade, nem se constitui em uma declaração de inconstitucionalidade da lei editada em outro Estado, conforme suscitado pelo autuado. A compensação do imposto devido em operações sujeitas ao ICMS com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado é garantia constitucional. Mas para que se tenha direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores, é necessário que o imposto cobrado não ultrapasse o estabelecido pela legislação.

A tributação que excede à devida não pode ser admitida pelo Estado de destino como crédito fiscal para o destinatário. O princípio da não-cumulatividade não está sendo ferido, pois o remetente não está obrigado a estornar os créditos referentes aos outros itens do custo de produção, que não fizeram parte da base de cálculo nas transferências das mercadorias.

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

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

Destaco, ainda, que a edição da Instrução Normativa nº 52/13, com caráter interpretativo de norma não elimina a imputação de multa ao autuado, com base no inciso I, do art. 106 do CTN, conforme sugerido pelos autuantes. O presente auto de infração refere-se a fatos geradores ocorridos após a sua edição, não se aplicando, portanto, o disposto no art. 106 do CTN. Assim, mantendo a multa inicialmente exigida.

Desse modo, considerando ainda que essa matéria já foi objeto de apreciação nas câmaras de julgamento do

CONSEF, com decisões pela procedência da autuação, conforme Acórdãos CJF nº 0246-11/15, CJF nº 0281-11/15, CJF nº 0135-11/17 e CJF nº 0133-11/17, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a decisão proferida pela 1ª JJF, o autuado apresentou Recurso Voluntário tempestivo às fls. 232 a 257, pelos motivos que expõe.

De início, pediu a nulidade da autuação, alegando que teve seus direitos violados. Explica que o RPAF/BA prevê que o auto de infração deve conter a indicação clara e precisa dos fatos, bem como precisa ter uma precisa capitulação legal, requisitos estes indispensáveis para que o contribuinte possa expor as razões pelas quais entende indevido o lançamento fiscal, a fim de garantir o exercício dos direitos à ampla defesa e ao contraditório.

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

Aduz que tais 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, dessa forma, 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.

Cita trechos do livro sobre processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e jurisprudência, do magistrado Leandro Paulsen, para robustecer a sua tese.

Assevera 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 que a autuada pudesse demonstrar em que medida cada uma delas entra no processo produtivo e se caracteriza como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra ou acondicionamento.

Pelo exposto, entende que a insuficiência da “descrição dos fatos” consignada no auto de infração impede o contraditório e, neste caso, esta caracterizada nulidade do lançamento fiscal, por cerceamento da ampla defesa, exatamente como determina o art. 18, II do RPAF.

Clama também pela nulidade do presente lançamento de ofício por vício de competência, em razão da impossibilidade de o Estado da Bahia glosar crédito apurado segundo a legislação do Estado de origem, por potencial conflito federativo (violação ao art. 167 do RPAF).

Afirma que a ora Recorrente apurou o custo fiscal da mercadoria produzida de acordo com os ditames da LC 87/96 e, ainda, segundo determina a Legislação do ICMS do Estado de Origem da mercadoria transferida (Amazonas), bem como os arts. 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, fundamentações legais estas que a Recorrente reproduz.

Sobre tais fundamentações legais, pondera que, apesar da legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios terem vigência apenas no território de cada um deles, nos termos da competência normativa que lhes confere a Constituição, a extraterritorialidade utilizada por esta auditoria que resultou no presente auto, é admitida apenas em situações excepcionais, que não se verificam na espécie. Explica que, ao dispor sobre a vigência da legislação tributária no espaço, o CTN também remete às “disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral”, previstas nos já citados arts. 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Sendo assim, conclui a autuada, que a legislação do Estado de Amazonas é aplicável na apuração do custo de produção da mercadoria, seja por lá ocorrer a qualificação (ou não) dos bens que participam do processo produtivo entre os itens listados no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, seja também porque naquele território se constituiu a obrigação tributária em razão da qual é pago o ICMS que se torna crédito fiscal no Estado de destino.

Ainda sobre esse contexto, explica que na apuração do custo de produção da nafta petroquímica no Estado de origem, o Contribuinte valeu-se do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 e, ainda, da regulamentação lhe conferida pela legislação amazonense, com base na qual a metodologia foi devidamente homologada, e que se o Estado de destino diverge do alcance que o Estado de origem atribui aos elementos do custo de produção das mercadorias nas transferências interestaduais de produtos industrializados, tampouco lhe é dado desconsiderá-la, sob pena de ofensa aos arts. 1º, *caput*, 18, *caput*, e 25, §º 1º, todos da Constituição Federal, os quais reproduz.

Diz que ao presente caso, aplica-se jurisprudência do STJ, que amparada em precedentes do STF, a partir dos quais houve reconhecimento de repercussão geral em matéria análoga à presente no RE nº 628.075 RS, decidiu pela impossibilidade de se punir o contribuinte pelo respeito à legislação do Estado de origem. Transcreve trechos desta decisão.

Explica que a impossibilidade de a Fiscalização desconsiderar a legislação do Estado do Amazonas é confirmada também pelo Inciso I do art. 167 do RPAF, de acordo com o qual não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Por esta razão, entende ser nulo o Auto de Infração, na medida em que, ao afastar a legislação de regência da matéria – a legislação do Estado de origem, nos termos do arts. 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da LINDB – acabou por exorbitar a própria competência e declarar, por via reflexa, a inconstitucionalidade dela, na linha da Súmula Vinculante nº 10 do STF.

No mérito, a autuada pleiteia a insubsistência do presente lançamento de ofício explicando a metodologia de apuração do custo no processo de refino, informando também sobre a existência de laudo pericial judicial sobre a matéria.

Explica que o petróleo, em seu estado natural, não pode ser aproveitado de forma prática para 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, tal como a nafta petroquímica.

Informa 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 para atender as demandas do mercado.

Explica a autuada que 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, produtos asfálticos, querossene, 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).

A ora Recorrente explica que optou por utilizar o consagrado método da margem bruta percentual do valor líquido realizável: os custos conjuntos da produção são repartidos proporcionalmente ao resultado da multiplicação dos volumes produzidos e seus respectivos valores médios de realização, isso em razão da natureza peculiar do processo de refino de petróleo (processo de produção conjunta), no qual é imprescindível distribuir os custos em conjunto aos produtos gerados por critérios arbitrados.

Informa que utiliza o método de 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 determinação do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.589/1977, que, ao dispor sobre o imposto de renda, não admite o uso de outro.

A autuada detalha que em seus registros contábeis, o custo de produção é formado pelas contas 41 a 49, mas por força do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, o custo fiscal da mercadoria produzida é calculado apenas pelas contas 41 a 44, sendo que estas “41 - Matéria Prima”, “42 - Materiais”, “43 - Pessoal” e “44 - Serviços de Terceiros” incluem apenas custos condizentes com aqueles previstos no citado dispositivo.

Informa que são utilizadas diversas classes para apropriação dos custos de produção das Refinarias (processo de refino), mas que na formação do custo fiscal do refino, a Petrobrás utiliza os gastos alocados somente nas contas “cons matéria prima”, “cons intermediários/derivados”, “Ativ.Mat.-Refino”, “Ativ.Pes.-Refino” e “Ativ.Serv.-Refino”.

Explica que, a partir do custeio por absorção, atribui gastos incorridos no processo de refino para cada grupo de conta contábil que compõe o custo fiscal, observando o critério de mensuração eleito, que no caso foi efetuado proporcionalmente ao volume produzido multiplicado pelo preço/valor médio de realização (método da margem bruta percentual do valor líquido realizável). Desenha e reproduz como ocorre o fluxo do processo de alocação dos custos, em uma refinaria padrão.

Detalha que a produção da nafta petroquímica é integrada, e outros derivados do petróleo são necessariamente gerados, não sendo possível isolar os custos de produção sem violar a legislação sobre o tema (art. 13 do Decreto-Lei nº 1.589/1977), ou comprometer a formação do custo dos demais produtos originados do refino. Com isso, os gastos do processo produtivo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio, são apropriados e atribuídos em determinadas contas contábeis, segundo a natureza de cada um deles, e que a partir de então, o custo de produção de cada produto gerado ao final do processo de refino é estabelecido pelo “método da margem bruta percentual do valor líquido realizável”, aplicável ao caso da Nafta Braskem.

Ilustra tabelas exemplificativas para demonstrar em números a tese de seu alegado.

Para isso, o autuado fixou por critério matemático, uma metodologia para determinar a correlação entre o custo de produção e o fiscal, por meio do denominado “coeficiente fiscal” (fator de redução). Ensina que o “coeficiente fiscal” é obtido pela divisão do valor registrado nas contas (41 a 44) que compõem o custo fiscal (numerador), pelo valor do custo de produção (contas 41 a 49), e reflete, assim, a participação proporcional dos itens previstos no art. 13, §4º, II da LC 87/96 no custo total.

No caso concreto, explica a Recorrente que o custeio por absorção utilizado pela empresa é a única metodologia que permite apurar os custos de produção de cada derivado, na medida em que qualquer critério diverso não só é incompatível com o processo de refino, como tampouco autorizado pela legislação sobre a matéria.

Esclarece que a impossibilidade fática é resultado da natureza do processo produtivo de refino – produção por desagregação do petróleo –, no qual são gerados compulsoriamente constituintes intermediários que são posteriormente misturados, processados e tratados para a especificação de derivados. Com isso, jamais se poderia impedir que a nafta petroquímica participe com a parte dos custos conjuntos na indústria do petróleo. Explica que a comercialização das mercadorias com baixo valor comercial geradas na produção se tornaria economicamente inviável, porque o custo de produção seria superior ao seu preço no mercado e que em razão disso, a visão integrada ameniza essa situação, distribuindo melhor os custos totais de produção por cada coeficiente de equivalência.

Pelo exposto, entende que a metodologia empregada pelo Contribuinte 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, o qual reproduz.

Informa que nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, em que se discute judicialmente com o Estado da Bahia infração idêntica à do presente lançamento, produziu-se uma perícia que esclareceu todos os pontos controvertidos sobre a matéria, e que por esta razão, não há fundamento que sustente a subsistência da única infração do presente auto, seja em razão de não haver qualquer erro na metodologia de apuração dos custos utilizada pela Contribuinte, seja porquanto a base de cálculo utilizada nas transferências interestaduais em questão atendeu à regra do art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

Questiona também a Recorrente sobre os elementos formadores da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa de produtos industrializados.

Aduz que a Fiscalização parte do pressuposto de que a Lei Complementar nº 87/96 fixou, de forma taxativa e literal, os elementos do custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), cuja soma forma a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, porém ao fazê-lo, ignorou a distinção ontológica, para fins tributários, entre material secundário e produtos intermediários, não só em razão de ambos caracterizarem custos de produção, mas especialmente porque a legislação há muito tempo equipara-os, como exemplificam o art. 108 da Lei Federal nº 4.502/64 e o art. 51, parágrafo único, da revogada Lei Estadual nº 4.825/89.

Alega que um dos erros da Fiscalização foi tratar produtos intermediários e material secundário como coisas diversas, quando as definições se equiparam e, apesar das inúmeras divergências, devem alcançar tudo aquilo que seja vinculado ao processo produtivo e não se enquadre nas demais categorias previstas no art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Cita decisão do Tribunal de Justiça da Bahia nesse sentido.

Diz que ao excluir da base de cálculo da nafta petroquímica os bens das contas contábeis "cons intermediários", "Ativ.Mat. - Refino" e "ativo Dep. Refino" sem detalhar as mercadorias que integram-na e tampouco de que forma os utiliza-os, a Fiscalização constituiu o crédito tributário sem o menor amparo na legislação pátria, afrontando, inclusive, o próprio art. 13, §4º, da LC 87/96, e ainda mais, alega que o procedimento da Fiscalização não é compatível sequer com o item 1.1 da Instrução Normativa nº 52/2013 do Superintendente de Administração Tributária do Estado da Bahia, segundo a qual "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.

Aduz que de fato, diversos itens que se enquadram neste conceito e foram alocados na conta "Ativ. Mat. – Refino" (todos os materiais indiretos) e na conta "cons intermediários" (consumo de intermediários – outros produtos que não são petróleo, mas compõem a produção - integrada), não foram contabilizados no custo encontrado pela Fiscalização, como por exemplo, do que a fiscalização denomina de "utilidades", especialmente produtos químicos para tratamento de água e outras as quais sofrem consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas no processo industrial, exatamente como exige a Instrução Normativa nº 52/2013.

Em consequência, 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 87/96.

A Recorrente ainda alega inconsistências dos valores apurados, por erro de metodologia.

Explica que a partir do momento em que a Fiscalização questiona os gastos alocados nas rubricas "cons intermediários" e "Ativ. Mat. – refino", depois de afirmar a incompatibilidade delas com o

custo fiscal do estabelecimento, a apuração do custo de produção supostamente correto pressupunha refazer todos os cálculos segundo o critério contábil então reputado pertinente, ou seja, se essas contas contábeis não compõem o custo fiscal – o que não é o caso, como se demonstrou –, tornar-se-ia necessária a adoção de uma nova metodologia de rateio, que certamente implicaria em alteração na alocação dos gastos incorridos nas diversas fases do processamento do refino e, ao final, uma base de cálculo diversa daquela indicada no auto, deixando claro que a Fiscalização entendeu incorreto o método de custeio por absorção utilizado pelo contribuinte, que implicou na alocação de custos na Nafta Braskem relativamente a insumos utilizados apenas em fases do refino posteriores à produção dela.

Destacou que, segundo as informações do processo administrativo, o procedimento correto seria isolar a fase produtiva na qual se extrai o produto e apurar nela, o custo de produção; ou seja, se na UDA (Unidade de Destilação Atmosférica) já foram obtidas as frações de GC, GLP, nafta petroquímica, gasolina, QAV, diesel e RAT, os custos gerados para se extraírem essas correntes deveriam ser divididos ou rateados, a fim de se encontrar o custo de cada mercadoria (final ou intermediária), produzida neste momento.

Explica que, após admitir essas premissas, a apuração da base de cálculo no Auto de Infrãao se valeu dos valores apresentados pela Contribuinte, a partir do custeio por absorção e com base nos custos de produção atribuídos à “nafta Braskem”, proporcionalmente ao volume produzido, multiplicado pelo preço/valor médio de realização (método da margem bruta percentual do valor líquido realizável), ou seja, o valor encontrado no auto não reflete a aplicação dos critérios que a Fiscalização sustenta correta, porque, para determiná-lo, simplesmente se expurgou as parcelas que se afirma incompatível com a base de cálculo prevista na LC 87/96, do cálculo realizado pelo Contribuinte, quando se diz adequado procedimento diverso.

Disse ser provável, que a apuração do custo de produção da “nafta Braskem”, de acordo com os critérios afirmados corretos pelo Fisco baiano, implicasse em base de cálculo bem superior àquela utilizada pela Petrobrás, pelos seguintes motivos:

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

que aqueles indicados nos autos e possivelmente apurados pelo próprio Contribuinte.

Explicou que por um lado o coeficiente fiscal é um indicador para se apurar a proporção entre a base de cálculo dos derivados nas transferências interestaduais (art. 13, §4º, II da LC nº 87/96), formada com base nas contas “41 - Matéria Prima”, “42 - Materiais”, “43 - Pessoal” e “44 - Serviços de Terceiros”, e o custo de produção, composto pelas contas 41 a 49, por outro.

Por fim, a autuada entendendo que há pontos controversos sobre o tema e resguardado na aplicação do art. 180 do RPAF c/c art. 472 do Novo Código de Processo Civil, requereu prova técnica (RPAF, arts. 123, §3º, 145, caput, e 150, II), indicando os seguintes quesitos que devem ser respondidos:

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. A metodologia de composição e distribuição de custos utilizada condiz com as normas fiscais e societárias, e com o Pronunciamento Técnico nº 16 do CPC?
3. A Petrobras estaria infligindo alguma norma legal utilizando o custeio por Absorção para valorar os seus produtos?
4. As premissas do custeio de absorção correspondem a valorar os produtos com a totalidades dos elementos de custos (Mão-de-obra, Materiais e Gastos Gerais de Fabricação), tanto os custos diretos, indiretos, fixos, variáveis e semivariáveis, utilizados no processo de produção?
5. 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?
6. Qual foi a ordem de grandeza para quantificar a “nafta” que foi levada em conta na autuação?
7. Qual o Livro ou documentos fiscal exigido pela Fiscalização e cujo fornecimento é exigido pela legislação tributária?
8. O cálculo do custo previsto para fins de incidência do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96 foi efetuado, simplesmente, com a exclusão das classes “cons. Intermediários” e “Ativ. Mat. – refino”. Contudo, com base nas premissas estabelecidas pela Fiscalização, esse procedimento estaria incorreto, visto que se deveria calcular novo custo fiscal para todos os produtos estabelecendo para tanto critério diverso daquele adotado pelo Contribuinte?
9. Quais classes de contas contábeis a Petrobrás utilizou para definir o custo fiscal da Nafta Petroquímica? E quais classes contábeis a autuação utilizou para definir o custo fiscal da Nafta Petroquímica?
10. A classe contábil da conta “cons. Intermediários” é formada pelos gastos com que produtos, materiais e/ou serviços? Tratam-se de materiais que são consumidos integral e instantaneamente no processo produtivo da refinaria? Sem tais produtos, a produção da REMAN ficaria obstada e/ou prejudicada?
11. A classe contábil da conta “Ativ. Mat. – Refino” é formada pelos gastos com que produtos, materiais e/ou serviços? Tratam-se de materiais que são consumidos integral e instantaneamente no processo produtivo da refinaria? Sem tais produtos, a produção da REMAN ficaria obstada e/ou prejudicada?
12. Considerando que o processamento efetuado na Unidade de Destilação Atmosférica - UDA, é feito por cadeia em que há diversas reações químicas sobre os mesmos insumos para, ao final, obter-se diversos produtos, seria possível a atividade se eliminados os materiais, serviços ou produtos alocados nas contas “cons. Intermediários” e “Ativ. Mat. – Refino”?

Em seguida, tendo em vista o pedido para apresentação de nova planilha elaborada pelo sujeito passivo com detalhamento dos novos custos, o processo foi diligenciado (fl. 272) para que o autuante retificasse os cálculos realizados na apuração da base de cálculo do arbitramento, se

fosse o caso.

Assim foi feito, o autuante prestou sua última informação fiscal do Processo (fls. 319 a 321), informando que procedeu com a retificação dos cálculos, tendo apresentado novas planilhas e demonstrativos, que representa um estorno médio de 19% no valor de R\$10.246.825,11, para um estorno médio de 12%, ao custo médio por Kg de 0,017 (custo esse encontrado nas auditorias em que a empresa fez a abertura do custo de produção e com base no estorno médio por Kg de 2009 a 2014), resultando na redução do valor devido para R\$6.464.027,36.

O autuado ciente da revisão administrativa, voltou a reiterar os argumentos de fato e os fundamentos jurídicos já colocados em sua tese recursal, pedindo pela improcedência da autuação.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 1ª JJF que julgou por unanimidade Procedente, o Auto de Infração em epígrafe, com o objetivo de exigir da ora Recorrente, ICMS, no valor histórico de R\$10.246.825,11, em razão do cometimento de uma única infração, de matéria recorrente deste Conseg, referente a glosa de crédito do imposto destacado a maior que o devido, em decorrência de suposto erro na base de cálculo nas operações de transferências de Nafta petroquímica oriunda da Refinaria de Manaus, também chamada de REMAN.

O autuante explicou que o levantamento teve como origem a própria planilha de custo de produção da Refinaria de Manaus, disponibiliza pelo sujeito passivo, que constavam itens que não são considerados como parte integrante do processo produtivo e que por essa razão não deveriam compor a base de cálculo nos casos das transferências interestaduais, mais especificamente a rubrica “cons. de materiais intermediários” e “ativ. Mat. Refino”, que segundo consta na descrição dos fatos do presente auto são outros produtos que não são petróleo, bem como materiais de manutenção e indiretos e ainda a rubrica “ativ. Dep. Refino” referente a depreciação.

A Recorrente, em fase de preliminar suscitou a nulidade do auto de infração alegando cerceamento do direito de defesa em razão da falta de indicação clara e precisa dos fatos que ensejaram a cobrança, bem como alegou vício de competência, entendendo que o Estado da Bahia não pode glosar créditos de imposto que tem sua constituição definida pela legislação de outro Estado, com base na qual a metodologia foi devidamente homologada.

De início, rejeito as preliminares de nulidade, primeiro, pois a infração consta capitulada corretamente, o enquadramento legal está detalhado, bem como a descrição dos fatos e metodologia da glosa dos créditos consta minuciosamente redigida, dando totais condições de defesa ao contribuinte autuado, que assim o fez, entendendo totalmente o teor da infração a qual foi acusado. Os valores apurados e cobrados foram discriminados nos demonstrativos acostado às fls. 19 a 22, bem como consta em mídia (CD Rom) na fl. 44.

Também rejeito o pedido de nulidade suscitada por vício de competência. Isso porque o autuante aplicou o presente auto de infração baseado na Lei Complementar nº 87/96, que é uma Lei Federal, que na hierarquia das normas, está acima de Leis e Decretos Estaduais, justamente para dirimir situações como a da presente lide e para evitar possível manipulação da tributação nas transferências entre estabelecimentos localizados em Unidades Federadas distintas. E a Lei Complementar é clara no sentido de informar quais os custos devem fazer parte da base de cálculo do ICMS nos casos das transferências: matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

No mérito, o sujeito passivo explicou a metodologia de apuração do custo no processo de refino aplicado pela Refinaria de Manaus, detalhou os elementos formadores da base de cálculo na transferência da nafta petroquímica e questionou a maneira que agiu os autuantes excluindo do computo da base tributável os custos registrados nas contas “cons. de materiais intermediários” e

“ativ. Mat. Refino” e “ativ. Dep. Refino”, tendo por fim clamado por perícia técnica para esclarecimentos dos pontos controvertidos.

Indefiro o pedido de realização de perícia fiscal para esclarecer pontos controvertidos (art. 147, I, “a” do RPAF/99), por entender que todos os elementos contidos nos autos são suficientes para formar a convicção dos julgadores e por entender que não há necessidade de conhecimento especial de técnicos para provar os fatos alegados, cuja apreciação foi feita quando da análise do mérito da autuação.

No curso deste Processo, o autuado apresentou planilha com detalhamento dos novos custos incorridos na produção da nafta, desta forma, em sessão ordinária, esta segunda câmara buscando a verdade material dos fatos, remeteu o processo em diligência, para que o autuante analisasse o material e retificasse os cálculos realizados na apuração da base de cálculo, se fosse o caso.

O autuante avaliou a nova planilha apresentada pelo autuado, entendendo que tal custo estaria mais próximo da realidade, tendo acatado as alterações e realizado a adequação do lançamento de ofício ao *índice da glosa média por kg da nafta*, a qual, por sua vez, foi apurada mediante o cálculo do estorno médio do custo de produção de nafta por quilograma, em que pese de período anterior, o que representou uma apuração da base de cálculo mais próxima da verdade material, dentro do contexto legal preconizado no Art. 13, §4º, II da LC nº 87/96, reduzindo o valor lançado de R\$R\$10.246.825,11, para R\$6.464.027,36, de acordo com o demonstrativo elaborado pelos autuante (fls. 323 a 328).

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0054/17-7, lavrado contra PETROLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$6.464.027,36**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de dezembro de 2018.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

TIAGO DE MOURA SIMÕES – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS