

**A. I. Nº** - 206891.0033/17-0  
**AUTUADO** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA.  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 21. 05. 2018

### **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0053-01/18**

**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. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Não acatadas as preliminares de nulidade da autuação. Rejeitado pedido de realização de diligência ou perícia fiscal-contábil. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 22.11.2017, para exigir ICMS no valor de R\$9.528.090,69, 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”*.

*“Trata-se de estorno de crédito do ICMS em função de erro na determinação da base cálculo, tudo em conformidade com o exaustivo esclarecimento entregue à empresa sobre a metodologia adotada na presente Auditoria Fisco-Contábil”*. Período da autuação: janeiro/dezembro de 2013.

Consta ainda que se trata de um arbitramento da base de cálculo com base no CTN e na Lei de ICMS. Auditoria apenas para o exercício de 2013. Base de Cálculo de ICMS nas operações interestaduais de transferências de produtos industrializados produzido pelo autuado, superior ao que foi estatuído no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96. O arbitramento foi utilizado como método ou critério para calcular o imposto devido, em função da não entrega pelo contribuinte dos arquivos magnéticos com o detalhamento do custo de fabricação ou custo da mercadoria produzida, mesmo após varias intimações.

A Auditoria Fiscal abrangeu apenas as operações referentes ao exercício de 2013, oriundas da REMAN - Refinaria de Manaus, estorno do imposto estadual creditado a maior que o devido em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do ICMS; operações interestaduais de transferência de produto industrializado - NAFTA PETROQUÍMICA, produzida pela REMAN, com base de cálculo superior ao estatuído no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96.

Informam os Auditores que a Lei Complementar LC nº 87/96 em seu art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, prescreve que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre os 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.

Frisam que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 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). Posto isso, os gastos, por exemplo, com "Royalties", "manutenção", "depreciação", devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Ressaltam 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, quais sejam: "CONS MATÉRIA PRIMA"; "CONS INTERMEDIÁRIOS"; "CONS GÁS NATURAL"; "CONS DERIVADOS"; "Ativ. Serv. – Refino"; "Ativ. Rec. – Refino"; "Ativ. Pes – Refino"; "Ativ. Mat. – Refino"; "Ativ. Enc/Imp-Refino"; e "Ativ. Dep – Refino" (depreciação).

Dos itens acima, fizeram parte da base de cálculo prescrita na aludida Lei Complementar as rubricas "CONS MATÉRIA PRIMA (MATÉRIA PRIMA E MATERIAL SECUNDÁRIO); "Ativ. Serv. – Refino (MÃO DE OBRA DIRETA)"; "Ativ. Pes – Refino (MÃO DE OBRA INDIRETA)"; "Ativ. Enc/Imp-Refino (ENCARGOS E IMPOSTOS VINCULADOS À MÃO DE OBRA INDIRETA)".

Dizem que em consonância com a mencionada LC 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.

Explicam que 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 87/96.

Confirmam para acerto na glosa do crédito fiscal, nessa Auditoria, as decisões da Receita Federal - RFB e do Superior Tribunal da Justiça - STJ, pois os dois (órgãos) entendem que ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS não podem ser enquadrados como MATÉRIA PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO nem como ACONDICIONAMENTO ou MÃO DE OBRA.

Transcrevem trechos da Súmula 12 da RFB e o REsp 1.331.033-SC;

Explicam que visando corrigir tal situação foram elaborados demonstrativos sintético e analítico atinentes ao ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, em meio físico e eletrônico (fls. indicadas no anexo); dizem também que anexaram aos autos resposta obtida na própria Petrobrás e vasto material técnico colhido em livros especializados, na análise do REFINO DE PETRÓLEO e da extração da NAFTA PETROQUÍMICA.

Aduzem, ao final, que fizeram uma vasta apresentação aos prepostos da Petrobrás sobre a metodologia aplicada consistente na apresentação presencial e em meios físicos e eletrônicos, contendo todo o detalhamento que fundamentou a lavratura do Auto de Infração; para confirmar a procedência e a qualidade da presente Auditoria, os tribunais administrativos e judiciais têm decidido de igual forma. Transcrevem algumas dessas decisões.

Constam dos autos (fls. 10/19) uma longa explicação feita pelos Auditores autuantes sobre o trabalho fiscal realizado na REMAN, considerando a abertura parcial do custo de produção da NAFTA PETROQUÍMICA com a adoção do método de custeio por absorção.

Anexada aos autos cópia do demonstrativo do débito apurado (sintético) - ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO TRANSFERÊNCIA - REMAN Produção do Estabelecimento 2013 (fl. 09); explicação sobre o custo de produção da REMAN (fl. 20); demonstrativo analítico (fls. 21/23); demonstrativo de custo unitário (fl. 24) DIPJ 2014, ano calendário 2013 - custo dos produtos de fabricação própria vendidos (fl. 25), intimações para apresentação de documentos (fls. 26/34); mídia CD com demonstrativo e documentos que sustentam o presente Auto de Infração (fl.43); Parecer PGE sobre a base de cálculo, na forma do art. 13, § 4º, II da LC 87/96 (fls. 65/72); Parecer PGE sobre o Recurso voluntario

no PAF 206891.0001/14-6; cópias de acórdãos julgados no CONSEF discutindo a mesma matéria.

O autuado ingressou com defesa administrativa, peça que se encontra juntada ao processo às fls. 131/157, subscrita por advogado, com procuração nos autos e respectivos substabelecimentos anexados (fls. 158/160). Inicialmente, foi ressaltada a tempestividade da impugnação, com a citação do art. 123, do RPAF/99.

O 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.

Apresenta uma síntese dos fatos e fundamentos que lastrearam a cobrança fiscal; argúi a nulidade do lançamento fundamentada 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.

Nesse sentido, transcreve 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.”*

Alega que no caso em concreto, 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. Diz ainda 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 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. 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.

Diz 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 ao 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.

Deduz 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.

Alega nulidade dos autos por vício de competência, a teor dos artigos 101 e 102 do CTN, que determina a impossibilidade de o Estado da Bahia glosar créditos apurados segundo a legislação de outro Estado.

Diz que a Petrobras apurou o custo fiscal da mercadoria produzida de acordo com os ditames da LC 87/96, segundo determina a legislação do ICMS do Estado do Amazonas como determina os artigos 101 e 102 do CTN e artigos 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Explica que a legislação do Estado do 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.

Nesse contexto, na apuração do custo de produção da Nafta Petroquímica no Estado de origem, a contribuinte valeu-se do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 e ainda, da regulamentação que lhe é conferida pela legislação amazonense, com base na qual a metodologia foi devidamente homologada. Nenhuma incorreção há no procedimento da contribuinte que corretamente aplicou as normas do Estado de origem na apuração do seu custo fiscal.

Diz que não pode existir divergência entre os Estados de origem e destino, nas transferências interestaduais de produtos industrializados, sob pena de ofensa aos artigos 1º, *caput*, 18, *caput*, e 25, § 1º da Constituição Federal. E se o Estado de destino entende que a legislação do Estado de origem exorbitou a competência normativa que lhe confere a Constituição Federal, mesmo em razão de matéria reservada à Lei Complementar, resta-lhe apenas levar a questão ao STF, nos termos do art. 102, I, “f” da CF/88. Assevera que o STJ já se posicionou em matéria análoga à presente no RE nº 628.075 RS, decidindo pela impossibilidade de se punir o contribuinte pelo respeito à legislação do Estado de origem.

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

Diz que a infração é insubsistente pela metodologia de apuração do custo no processo de refino e a existência de Laudo Pericial 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 como a Nafta Petroquímica.

Diz que a correta compreensão da matéria não prescinde da análise da produção da Nafta Petroquímica e sem desconsiderar que a produção de derivados de petróleo é um processo produtivo por desagregação.

Explica a metodologia de apuração do custo no processo de refino, que é um processo industrial especial por desagregação, que gera compulsoriamente constituintes intermediários, posteriormente misturados, processados e tratados para a especificação de derivados comerciais, para atender demandas do mercado.

Diz ainda que 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). E em razão dessa natureza particular do processo de refino de petróleo (processo de produção conjunta), sendo imprescindível distribuir os custos conjuntos aos produtos gerados por critérios arbitrados, a Petrobras 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.

Completa que utiliza o custeio por absorção, contemplando todos os gastos do processo produtivo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio. Diz que se trata de processo integrado de custeio devidamente compatível com a legislação societária e fiscal, inclusive por determinação do art. 13 do Decreto-Lei 1.589/1977.

Insiste que em seus registros contábeis, o custo de produção é formado pelas contas 41 a 44, que descreve, afirmando que incluem apenas custos condizentes com o art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96.

Explica a apropriação dos custos de produção das refinarias, o processo de refino; e a partir do custeio por absorção, atribuiu 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). Mostra graficamente o processo de alocação dos custos, em uma análise simplificada da produção, a partir do fluxo em uma refinaria padrão.

Explica que a produção de Nafta Petroquímica é integrada, outros derivados do petróleo são necessariamente gerados e não é possível isolar-lhe os custos de produção, sem violar a legislação sobre o tema (art. 13 do Decreto-Lei 1.589/1977) ou comprometer a formação do custo dos demais produtos originados do refino. 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. Mostra de forma ilustrativa a distribuição dos custos de produção do processo de refino, o valor líquido realizável do processo de refino e percentual de cada um desses no resultado final.

Conclui que o custo de produção de cada produto ao final do refino é estabelecido pelo critério de margem bruta percentual do valor líquido realizável, aplicável no caso da NAFTA BRASKEM nos custos descritos numa tabela que elabora. No exemplo que cita, segundo a legislação do imposto de renda, com a exclusão de qualquer outra, o custo total para a produção de 109.628,39 m20 de NAFTA BRASKEM é de 80 milhões e o custo por unidade produzida de R\$ 729,74/m20 (80.000.000,00/109.628,39).

Deduz que como o custo de produção (de natureza contábil) é diverso daquele previsto pelo art. 13, §4º, II da LC nº 87/96, utiliza um mecanismo para reduzi-lo proporcionalmente, a fim de formar o custo fiscal de transferência, que é constituído a partir das contas “41 - Matéria Prima”, “42 - Materiais”, “43 - Pessoal” e “44 - Serviços de Terceiros” e limitado à soma entre os custos com “matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”.

Registra que por isso mesmo fixou, por critério matemático, uma metodologia para determinar a correlação entre o custo de produção e o custo fiscal, por meio do denominado “*coeficiente fiscal*”, um fator de redução, que 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 exemplo que traz (fl. 145), o coeficiente fiscal seria 0,9096 e um custo de produção unitário de R\$729,74, que serve de base de cálculo para as transferências interestaduais, importando R\$663,77 (R\$ 729,74 x 0,9096). Em outros termos, também no exemplo apresentado, enquanto o custo de produção dos 109.628,39 m20 de NAFTA BRASKEM seria R\$80 milhões, a base de cálculo do ICMS na transferência dela para o Estado da Bahia seria de R\$72,77 milhões. Explica que a metodologia utilizada permite seguir a legislação federal sobre a apuração dos custos e ao mesmo tempo, compatibilizar a incidência dela com as peculiaridades do processo de refino – desagregação – e com a LC 87/96.

No caso concreto, diz que o custeio por absorção utilizado pelo contribuinte é a única metodologia que permite apurar se 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. Explica que não se poderia impedir que a NAFTA Petroquímica participe com a parte dos custos conjuntos na indústria do petróleo. Nesse caso, 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. Em razão disso, a visão integrada ameniza essa situação, distribuindo melhor os custos totais de

produção por cada coeficiente de equivalência.

Explica que a metodologia empregada segue estritamente as regras fiscais e contábeis para a apuração de custos, na linha do "*Pronunciamento Técnico nº 16*" do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que transcreve (fl. 90). Lembra da perícia judicial realizada nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, no qual são partes, o Contribuinte defendente e o Estado da Bahia e se discute o Auto de Infração nº 279469.0005/12-5, cuja controvérsia é idêntica à do presente caso. Descreve a afirmação do Perito Contábil (fls. 147/148).

Diz que não há fundamento que sustente a subsistência da Infração, seja em razão de não haver qualquer erro na metodologia de apuração dos custos utilizada pelo Contribuinte, seja porque a base de cálculo utilizada nas transferências interestaduais em questão atendeu à regra do art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96. Discorre sobre tais elementos.

Sublinha 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. Transcreve decisão, nessa linha, do Tribunal de Justiça da Bahia.

“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).

Defende que qualquer bem ou serviço adquirido pelo contribuinte e vinculado ao processo de industrialização, que caracterize ou componha o custo de produção de bens e serviços do estabelecimento e represente um custo, há de se enquadrar em uma das categorias prevista no art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Nesse sentido, diz que a exclusão na base de cálculo da NAFTA PETROQUIMICA, os bens das contas contábeis "CONS INTERMEDIARIOS, "Ativ.Mat. - Refino" e ativo Dep. Refino sem detalhar as mercadorias que a integram e tampouco a forma de utilização, a Fiscalização constituiu o crédito tributário sem amparo na legislação pátria, afrontando, inclusive, o art. 13, §4º, da LC 87/96. Observa que o procedimento fiscal, inclusive, 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”*

Diz que diversos itens que se enquadram neste conceito, foram alocados na conta de Ativ.Mat. - Refino (todos os materiais indiretos) e na conta de CONS INTERMEDIÁRIOS (consumo de intermediários – outros produtos que não são petróleo, mas compõem a produção - integrada) e não foram contabilizados no custo encontrado pela Fiscalização. Cita como exemplo a energia, água, vapor e demais produtos químicos empregados até o momento do ingresso na torre de destilação atmosférica para tratamento do petróleo, procedimento no qual essas mercadorias sofrem consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas no processo industrial, exatamente como exige a IN nº 52/2013. Descreve a função de vários produtos (fls. 94/95).

Diz que o lançamento fiscal não possui o menor fundamento, seja porque o procedimento do autuado na apuração do custo fiscal da NAFTA PETROQUIMICA é condizente com a legislação fiscal; seja porque houve inconsistência nos valores apurados e erro na metodologia fiscal.

Diz ainda que 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 já foram obtidas as frações de GC, GLP, NAFTA PETROQUÍMICA, GASOLINA, QAV, DIESEL e RAT, os custos gerados para se extrair essas correntes deveriam ser divididos ou rateados, a fim de se encontrar o custo de cada mercadoria (final ou intermediária) produzida neste momento.

Todavia, a apuração da base de cálculo no Auto de Infração valeu-se dos valores apresentados pelo 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).

Conclui que o valor encontrado no Auto de Infração não reflete a aplicação dos critérios que a Fiscalização sustenta correta porque para determiná-lo simplesmente 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.

Reitera a nulidade do lançamento fiscal por evidente contradição entre o critério adotado e aquele utilizado, aduzindo a possibilidade da apuração dos custos com os critérios adotados como corretos, implicasse base de cálculo superior àquela utilizada e apropriação de crédito superior ao devido. Explica:

1. A Fiscalização sustenta correto verificar o custo de produção da NAFTA BRASKEM levando-se em consideração apenas a fase primária do refino (destilação atmosférica e destilação à vácuo) e os itens previstos no art. 13, §4º, II da LC 87/96 que dela participam, inclusive por rateio.
2. Os processos de refino da UDA – Unidade de Destilação Atmosférica tem como resultado uma cesta de produtos que possuem valores diversos, mas a maior parte do resultado dessa fase produtiva – RAT (Resíduo Atmosférico) – é mercadoria de pouco valor, como se afirmou no Auto de Infração:
3. “Como “correntes” ou “frações” de saída da Unidade de Destilação Atmosférica (UDA) citaram os seguintes produtos: GLP; NAFTA PETROQUÍMICA; GASOLINA; QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV), DIESEL e um “resíduo de fundo” denominado RESÍDUO ATMOSFÉRICO (RAT) que corresponde a quase 50% do volume total dos produtos obtidos nesta unidade produtiva”. (vide informações fiscais)
4. No resultado final dessa fase da produção, a NAFTA BRASKEM representaria proporção maior no valor líquido realizável comparativamente àquela considerada ao final de 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 àquele verificado depois de todo o refino – os custos de produção atribuídos serão maiores do que aqueles indicados nos autos e possivelmente apurados pelo próprio Contribuinte.

Questiona a utilização indevida do coeficiente fiscal na apuração do “custo fiscal de transferência”, com base no “custo de produção” encontrado. Explica o conceito desse “coeficiente fiscal”, aduzindo que se a Fiscalização recalculou o custo de produção dos derivados, a partir das contas 4101000001 - CONS MATÉRIA - PRIMA (consumo de matéria prima - Petróleo), 6430300047 - Ativ.Pes. - Refino (mão de obra) e 6440300047 - Ativ.Serv. - Refino (todos os serviços utilizados), não há falar em incidência do coeficiente fiscal.

Conclui que os valores indicados no Auto de Infração não foram realizados em função do custo de produção, mas apenas nas contas que se afirma compatíveis com o art. 13, §4º, II da LC nº 87/96. Concluiu que há também erro no critério quantitativo do lançamento fiscal.

Aduz que os fatos e fundamentos apresentados na defesa são suficientes para revelar que os levantamentos elaborados pela Fiscalização são incapazes de subsidiar a infração em foco, porquanto inúmeras são as inconsistências comprovadas; diz que o caso demandaria prova pericial, em função das peculiaridades da operação de refino, que demandam conhecimento técnico especializado, o qual, a Junta de Julgamento, por mais notáveis que sejam seus membros, não tem condições de possuir.

Contudo, nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, no qual se discute judicialmente com o Estado da Bahia situação similar à presente, produziu-se uma perícia que esclareceu todos os pontos controvertidos sobre a matéria, notadamente a adequação dos procedimentos de apuração do custo fiscal pela PETROBRAS.

Explica que a perícia em questão foi produzida em Juízo, submetida ao contraditório – o Auditor Antônio Barros Moreira Filho representou o Estado da Bahia e o laudo apresentou respostas para as questões relevantes sobre a matéria.

Apresenta, no entanto, questionamentos caso esta Junta de Julgamento entenda de forma diversa, nos termos do artigo 123, §3º, 145, *caput*, e 150, II, RPAF/BA:

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 infringindo 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 as totalidades dos elementos de custos (mão-de-obra, materiais e gastos gerais de fabricação), tanto os custos diretos, indiretos, fixos, variáveis e semi-variáveis, utilizados no processo de produção?
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 fiscais exigidos 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 PETROBRAS utilizou para definir o custo fiscal da Nafta Petroquímica? E quais classes contábeis a Fiscalização utilizou para definir o custo fiscal da Nafta Petroquímica?

10. A classe contábil 4101000002 - CONS INTERMEDIÁRIOS é formada pelos gastos com que produtos, materiais e/ou serviços? Tratam-se de materiais que são consumidos integralmente no processo produtivo? E são consumidos instantaneamente no processo produtivo? Sem tais produtos, a produção da REMAN ficaria obstada e/ou prejudicada?

11. A classe contábil 6420300047 - Ativ.Mat. – Refino é formada pelos gastos com que produtos, materiais e/ou serviços? Tratam-se de materiais que são consumidos integralmente no processo produtivo? E são consumidos instantaneamente no processo produtivo? 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 produtiva se eliminados os materiais, serviços ou produtos alocados nas classes contábeis 4101000002 e/ou 6420300047?

13. Apresenta, no entanto, quesitos, caso esta Junta de Julgamento entenda de forma diversa, nos termos do artigo 123, §3º, 145, *caput*, e 150, II, RPAF BA:

13.1. Por derradeiro, a PETROBRAS desde já se reserva ao direito de indicar o seu assistente técnico no momento oportuno.

Finaliza pedindo que os Auditores prestem Informações Fiscais, acolhimento da prova técnica produzida nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001 (art. 180 RPAF c/c 472 do NCPC) ou, em ordem sucessiva, a realização de perícia técnica (RPAF, artigos 123, §3º, 145, *caput*, e 150, II), sob a pena de cerceamento ao direito de defesa. Nulidade dos autos por vício de competência, pela imprecisão, delimitação dos fatos e dos critérios de autuação; ou improcedência do Auto de infração.

A informação fiscal foi prestada e juntada às fls. 166 a 178. 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 que dispõe sobre a fixação da base de cálculo do ICMS e estabelece 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 87/96, destacando que o texto positivado listou (fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu 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 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 a exigência do tributo. 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 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 as informações já deduzidas no corpo do Auto de Infração.

Discorrem em seguida sobre os argumentos apresentados na peça de defesa, aduzindo que preliminar e mérito se confundem. Dizem 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, na Refinaria Landulfo Alves (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/curso\\_refino\\_ufrn-final\\_1.pdf](http://www.nupeg.ufrn.br/downloads/deq0370/curso_refino_ufrn-final_1.pdf)).*

Dizem que entregou ao autuado detalhamento da autuação com explicação sobre a metodologia aplicada (fls. 10/20). Argumentaram que o referido expurgo foi praticado para as mencionadas contas contábeis porque as mesmas não se enquadram no conceito de MATERIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA nem de ACONDICIONAMENTO;

Afirmam que a própria PLANILHA DE CUSTOS DE PRODUÇÃO e o DIAGRAMA DO PROCESSO PRODUTIVO DA NAFTA PETROQUÍMICA apresentados pelo autuado, reforçam tal entendimento. Ademais, a própria PETROBRÁS DECLARA passo a passo, como a NAFTA PETROQUÍMICA (NPQ) é encaminhada para o tanque da NPQ diretamente para a BRASKEN, via Refinaria sediada na BAHIA. E isto consta das referidas explicações entregues à Autuada.

Elaboram um demonstrativo por amostragem (custo da matéria prima e de material intermediário, apresentados pela Petrobrás, que foram utilizados na produção de NAFTA PETROQUÍMICA) e verificaram que além do PETRÓLEO, foram considerados como parte integrante da MATÉRIA PRIMA (fls. 169/170), itens reprocessados de QUEROSENE, DIÉSEL, 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. Observam que tais assertivas estão confirmadas e validadas nos livros técnicos mencionados acima, elaborados por especialistas na área de Engenharia Química, inclusive com apoio da própria PETROBRÁS.

Segundo as planilhas apresentadas pela PETROBRÁS, observam que dentro de “INTERMEDIÁRIOS” a empresa inclui valores até maiores que a própria matéria-prima, com o rótulo de RESÍDUO ATMOSFÉRICO, RESÍDUO DE VÁCUO, NAFTA DE COQUE, GASÓLEO PARA CRAQUEAMENTO, DIÉSEL MÉDIO INTERMEDIÁRIO, QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV), DILUENTES PARA COMBUSTÍVEL.

Destacam que as citadas rubricas nada tem a ver com a produção da NAFTA PETROQUÍMICA, haja vista que o produto final NAFTA PETROQUÍMICA 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. Em outras palavras, os produtos listados como “CONS. INTERMEDIÁRIOS” são CARGAS ou MATÉRIAS-PRIMAS para fabricação de outros produtos no processo de refino do petróleo, com exceção da NAFTA PETROQUÍMICA obtida na citada UDA.

Citam produtos saídos da Unidade de Destilação Atmosférica (UDA): 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. Mas apenas a NAFTA PETROQUÍMICA, consoante declaração da própria PETROBRÁS, é que já se destina à COMERCIALIZAÇÃO, nesse momento, pois a mesma está pronta e acabada para tal finalidade. 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.

Reiteram que tal compreensão foi extraída dos especialistas da própria companhia. Descrevem um depoimento deles. Explicam que as frações obtidas no processo de destilação necessitam passar por processos de tratamento para atender aos requisitos de qualidade [a exemplo do tratamento cáustico, que é empregado para retirar as impurezas da NAFTA PETROQUÍMICA], ou por processos de transformação ou conversão química para gerar os produtos finais desejados.

Quando a fração for carga de outro processo de refino, ela é considerada produto intermediário. Apenas em algumas poucas situações [caso da NAFTA PETROQUÍMICA] a fração obtida na destilação será um produto final.

Destacam as frações que podem ser obtidas na destilação do petróleo: Gás Combustíveis (GC); Gás Liquefeitos de Petróleos (GLP); NAFTA DD; Querosene (QAV); Gasóleos Atmosféricos

Insistem que no fundo da 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). Dizem ainda que 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.

Exemplificam melhor: a NAFTA PETROQUÍMICA é um produto final e acabado que é comercializado como matéria-prima para as indústrias petroquímicas. No caso em tela, o seu destino foi para a BRASKEM, localizada no pólo petroquímico de Camaçari, BAHIA, via transferência para a Refinaria Landolfo Alves, sediada neste Estado. 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 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.

Dizem que 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.

Mesmo adotando o custeamento com base no método do rateio por absorção e também para atender ao comando das Normas Gerais do ICMS (em especial a prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96), o PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 16 (R1) mencionado pela Petrobrás às fls. 90/91, prevê a possibilidade, mesmo para as empresas que fabricam os produtos em conjunto, de se fazer a alocação dos custos na fase “em que os produtos se tornam separadamente identificáveis” ou no final da produção.

Sublinham que nem toda a NAFTA PETROQUÍMICA (NPQ) obtida na UDA é destinada à venda para a indústria petroquímica. O próprio diagrama do processo produtivo entregue pela PETROBRÁS e também os doutrinadores citados anteriormente, afirmam que parte desta NPQ é desviada para ser enviada para o “pool da gasolina”, após ser submetida a uma “reforma catalítica” (processo químico). Dizem que o mesmo destino ocorre com a NAFTA CRAQUEADA (NC), mesmo que possua as mesmas características da NPQ, obtida na Unidade de Craqueamento em Leito Fluidizado (UFCC) – a mesma é direcionada para o “pool de gasolina”.

Dizem ainda que o Resíduo Atmosférico (RAT) que fica no “*fundo do poço*” da UDA, por possuir 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 Unidade de Destilação a Vácuo (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.

Explicam que 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 à 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 toda explanação 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.

Dizem que tais informações constam dos vários livros sobre o refino de petróleo, referenciados nas explicações entregues pela defesa da PETROBRÁS (fls. 10 a 20) e nas declarações da PETROBRÁS sobre o processo produtivo. Descrevem, em reforço, o Fluxograma do Processo Produtivo da REDUC e da REMAN, além das respostas e declarações da Petrobrás referente à Refinaria de Manaus – REMAN.

Por tudo isso fica evidente que se obtém a NAFTA PETROQUÍMICA 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.

Salientam 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 HIDOCOQUEADA ou NAFTA HIDRATADA).

Dizem que isso é o que esclarece SZKIO e ULLER na obra "Fundamentos do refino de petróleo: tecnologia e economia / Alexandre Szkio; Victor Uller, org. – 2ª. ed. Ver. e ampl. – Rio de Janeiro: Interciência, 2008, p. 190-192; e p. 206-207)".

Afirmam que não faz sentido lógico-operacional nem tampouco amparo legal para efeito de definição da BASE DE CÁLCULO, nas operações de transferência interestadual, as ponderações formuladas pelo autuado 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.

Ressaltam que fizeram varias intimações, tendo a empresa dado ciência na primeira, em 09 de julho de 2017, e diversos pedidos de prorrogação deferidos, com o fito de se obter os esclarecimentos necessários para a conclusão desta Auditoria em 28 de novembro de 2017, sem ter que recorrer ao procedimento de arbitramento; o trabalho fiscal se limitou a fazer o estorno do crédito fiscal registrado a maior, em decorrência da inadequada apuração da base de cálculo nas operações de transferências de um único produto denominado NAFTA PETROQUÍMICA, dentre vários existentes no processo de refino de petróleo.

Reiteram que para lastrear o presente Auto de Infração, dentre as rubricas apresentadas na planilha de custo da mercadoria (NAFTA PETROQUÍMICA) produzida, considerou-se como integrante da base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96, a MATÉRIA-PRIMA (PETRÓLEO e respectivas misturas) e a MÃO DE OBRA – direta e indireta. Assim, foram excluídas as demais rubricas, pois não integram o conceito de MATÉRIA-PRIMA nem de MATERIAIS SECUNDÁRIOS e tampouco de ACONDICIONAMENTO, muito menos o de MÃO DE OBRA.

No mérito das alegações, dizem que os esclarecimentos quanto à formação da base de cálculo nas operações de transferência interestadual de NAFTA PETROQUÍMICA, segundo a regra do art. 13, §4º, II da LC 87/96, já foi minuciosamente detalhada no trabalho entregue ao autuante e colado aos autos, nas fls. 10/37.

Quanto ao Laudo Pericial, dizem que perceberam algumas impropriedades quanto à metodologia e à realização de procedimentos técnicos; destacam, inicialmente, que o perito deveria obrigatoriamente fazer o seu trabalho 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 sob comento, teve origem na REDUC e não na Refinaria Landolfo Alves (RLAN), sediada neste Estado da Bahia.

Afirmam 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 à NULIDADE.

Dizem ainda 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.

Completam que não poderia o Perito trazer à tona as rubricas eventualmente ditas como utilizadas no custeamento pelo método de “rateio por absorção”, já que as mesmas em nenhum momento foram apresentadas ao Fisco. E o mesmo não tem competência para dizer que uma Lei Estadual que indicou e prescreveu o procedimento de arbitramento é inadequada para tal finalidade. Além de não fazer qualquer 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 (UDA,s), com destino imediato ao tanque de armazenamento e posterior comercialização, não faz também qualquer abordagem sobre o contido na “FICHA 04 A” da DIPJ (equivalente ao Registro L210 da atual ECF), onde consta os quatro itens da LC atinente ao CUSTO

DA MERCADORIA PRODUZIDA e que a PETROBRÁS para fazer a consolidação dos diversos custos de produção teria que ter uma espécie de ficha 04A para cada produto fabricado.

Aduzem que para fazer a consolidação dos diversos custos dos produtos de produção própria, teria que ter uma espécie desta "FICHA 04 A" (CUSTO DOS PRODUTOS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA) para cada produto fabricado, inclusive para a NAFTA PETROQUÍMICA produzida na REDUC.

A MATÉRIA PRIMA apontada pelo PERITO é a "matéria prima" de todo o processo do refino, incluindo nesta rubrica a parte atinente a "CONSUMOS INTERMEDIÁRIOS" (RAT; RAV; GASÓLEO etc.) que são cargas ou matérias primas para outros processos de refino na Indústria Petroquímica. Na perícia, o perito reporta-se ao método empregado pela Petrobrás para realizar o rateio e diz que é composto das rubricas que especifica, mas sem trazer aos autos os valores mensais de cada método do rateio por absorção adotado pela empresa.

Diz que o perito esqueceu de verificar que no valor total da matéria prima consta montante referente a "CONSUMO INTERMEDIÁRIOS" e que em algumas situações, a exemplo do que ocorre na REDUC (objeto da perícia), o valor correspondente a "CONSUMOS INTERMEDIÁRIOS" representa uma fatia até maior que a própria matéria prima.

Reiteram que não adotaram o arbitramento da base de cálculo, uma vez que possuíam os dados necessários para procederem à presente auditoria, preconizada na Lei Complementar. Excluíram apenas da base de cálculo a rubrica "CONSUMO INTERMEDIÁRIOS" e outros, que não se relacionam com o art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Por fim, dizem que o autuado não traz à tona o PARECER sobre o LAUDO PERICIAL do "Assistente Técnico da Embargada", que valida todo o procedimento adotado pelos Auditores Fiscais.

Sobre a quesitação requerida pelo autuado, dizem que já houve resposta pelo relator Eduardo Ramos de Santana (fls. 81/82), quando do julgamento do Auto de Infração 206891.0030/15-4 – Acórdão CJF 0133-11/17

Identificam diversos acórdãos com decisões da Câmara de Julgamento desse CONSEF, envolvendo a mesma matéria: PAF 206891.0054/13-4; PAF 206891.0001/14-6 e PAF 206891.0002/14-2.

Citam o Auto de Infração lavrado anteriormente com arbitramento da base de cálculo e quitado pela empresa: PAF 206891.0050/13-9 e a dispensa da penalidade por cometimento de infração (IN 52/13), que deve ser apreciada pelo CONSEF. Aduzem que todos os pontos abordados pelo autuado foram enfrentados pelos Auditores.

Destacam o Parecer da PGE/PROFIS em face ao PAF 206891.0001/14-6, ementando pela impertinência das razões recursais e envolvendo a controvérsia sobre a composição do custo da mercadoria, nos mesmos termos do art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Concluem pela procedência do presente Auto de Infração.

É o relatório.

#### **VOTO**

O presente Auto de Infração versa sobre estorno de crédito fiscal de ICMS 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 87/96. Trata-se de operações de transferência de nafta petroquímica das unidades de produção da Petrobrás, Refinaria de Manaus, localizada no Estado do Amazonas (REMAN). A base de cálculo de transferência englobou parcelas ou rubricas não compreendidas dentro dos elementos autorizados pela Lei Complementar 87/96 (art. 13, § 4º, inc. II), ou seja: matéria-prima, material secundário, mão de obra direta e acondicionamento. O Auto de Infração totalizou a cifra de R\$ 9.528.090,69 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 contribuinte, inicialmente, arguiu a preliminar de nulidade do Auto de Infração, com o

argumento de que houve cerceamento ao seu direito de defesa e prejuízo ao pleno exercício do contraditório, visto que no lançamento fiscal não houve qualquer referência à metodologia de composição das contas objeto da glosa dos créditos e tampouco a discriminação dos itens de custos que integraram o processo de produção da nafta petroquímica. Disse que esse detalhamento se verificou somente por ocasião da informação fiscal. 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 houve a nulidade suscitada, no presente Auto de Infração, considerando que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, sendo indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente à irregularidade apurada. Não foi constatada a violação ao devido processo legal, ao contraditório e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos e a legislação pertinente à irregularidade apurada. O lançamento de ofício foi constituído em acorde com os elementos indicados e na forma do art. 142, CTN, e art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto nº 7.6299/99.

Inadmissível o argumento defensivo de que o lançamento de ofício não referência à metodologia de composição das contas objeto da glosa dos créditos, ou a discriminação dos itens de custos que integraram o processo de produção da nafta petroquímica, uma vez 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.

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.

A auditoria fiscal-contábil foi antecedida de visitas “*in loco*”, nas Refinarias de Duque de Caxias (REDUC) localizada no Rio de Janeiro e na Refinaria Landulfo Alves (RLAM) situada na Bahia, pelos Auditores Fiscais e, após estudos doutrinários devidamente respaldados por trabalhos técnicos apresentados pela própria PETROBRÁS.

Com relação ao argumento de erro no critério quantitativo do lançamento fiscal, da utilização indevida do “*coeficiente fiscal*” na apuração do “*custo fiscal de transferência*”, com base no “*custo de produção*” encontrado, verifico que sob o aspecto da quantificação, foram juntadas 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 período mensal e correspondentes documentos fiscais presentes no PAF, partes integrantes e inseparáveis do Auto de Infração. Também juntada aos autos as planilhas com o detalhamento dos custos de produção informados pela empresa autuada. As questões meritórias serão discutidas no momento da análise de mérito.

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 nas unidades de refino, a exemplo de água, vapor, eletricidade, resfriamento de água, conjuntos para refrigeração de água, estocagem de águas frias, bombeamento e distribuição, ar comprimido, gases industriais, ar condicionado industrial, produtos químicos para proteção ou conservação dos equipamentos e itens de segurança contra incêndios, não fazem parte do conceito de matéria-prima nem de material secundário. 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 87/97.

O expurgo de todos esses elementos de custo da base impositiva do ICMS, nas transferências de nafta petroquímica para a unidade da Petrobrás localizada na Bahia foi fartamente explicado e documentado no corpo do Auto de Infração e nas planilhas que o compõem, partes integrantes e inseparáveis do ato de lançamento, conforme já ressaltado linhas acima.

Pelos motivos 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, garantindo ao contribuinte o exercício pleno do direito à ampla defesa e ao contraditório.

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

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 à fiscalização com o descritivo do processo produtivo da nafta petroquímica e o sistema de custeio adotado, que compõem os documentos constantes do PAF, inclusive, um Parecer da Procuradoria Geral do Estado da Bahia - PGE, sobre as questões atinentes à base de cálculo nas transferências interestaduais. Consta também uma discriminação das notas fiscais relativas às operações de remessa para a Bahia de nafta petroquímica. 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.

Os seis primeiros quesitos apresentaram 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 metodologia de composição e distribuição dos custos utilizada condiz com as normas fiscais e societárias ? Qual a única forma de custeio aceito pela legislação brasileira ? A Petrobras estaria infringindo alguma norma legal utilizando o custeio por absorção para valor seus produtos ? Sendo o custeio absorção o único sistema aceito pela legislação brasileira, poderá a fiscalização utilizar outra forma de custeio ? As premissas do custeio por absorção são valor os produtos com a totalidade dos elementos de custos (mão-de-obra, materiais e gastos gerais de fabricação), tanto os custos diretos, indiretos, fixos, variáveis, semi-variáveis, utilizados no processo de produção ?*

A própria defesa, na peça impugnatória, informa ter adotado o sistema de custeio por absorção. Eis o teor declaração defensiva: *“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 de competência da União. 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.

O sétimo quesito foi formulado nos seguintes termos: *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?* 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.

Oitavo 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 87/96, restrito ao processo de produção da nafta petroquímica, verificada nas unidades de destilação direta.

Nono quesito: *“Qual foi a forma correta de apuração do custo fiscal da NAFTA?”*: Esta questão se confunde com o mérito e será apreciada no momento oportuno.

Décimo quesito: *Qual o livro ou documento fiscal exigido pela fiscalização e cujo fornecimento é exigido pela legislação tributária?* Livros e documentos previstos na legislação, conforme pode ser observado na Intimação ao autuado.

Décimo primeiro quesito: *O arbitramento realizado na infração 01 foi realizado de acordo com o art. 938, IV, “a” do RICMS/97? Qual seria o valor estimado com a aplicação da legislação do Rio de Janeiro (RJ)?* A apuração do débito não foi feita mediante o arbitramento da base de cálculo, prevista no art. 148, CTN. Prejudicada, então, a segunda pergunta.

Décimo segundo quesito: *Há produtos que, para totalmente comerciais, devem passar por outros processos na mesma cadeia de refino?* Essa questão não se aplica à nafta petroquímica, pois a mesma é produzida integralmente na unidade de destilação atmosférica (UDA) ou na unidade de Pré-Flash, conforme será melhor detalhado no exame de mérito.

Décimo terceiro quesito: *O cálculo do custo previsto para fins de incidência do art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96 foi efetuado, simplesmente, com a exclusão das classes “CONS. INTERMEDIÁRIOS” e “Ativ. Mat. – REFINO”. Contudo, com base nas premissas estabelecidas pela Fiscalização, esse procedimento não estaria incorreto, visto que se deveria calcular novo custo fiscal para todos os produtos estabelecendo para tanto critério diverso daquele adotado pelo Contribuinte.* Questão a ser enfrentada no exame de mérito.

Décimo quarto quesito: *Tendo em vista que a principal característica do segmento do refino (refinaria) concentra-se na questão de serem todos seus processos integrados – os processos são mutuamente interdependentes uns dos outros o que evidencia a integração dos processos voltados para o refino petróleo – pode-se afirmar que é inaplicável a exigência da fiscalização em obrigar ao contribuinte a utilização de custo compartimentado/segregado por fase do refino ou por cada unidade (UDA e UDV, etc)?* Questão a ser enfrentada também no exame de mérito. Todavia, conforme já ressaltado linhas acima, a nafta petroquímica é produzida integralmente na unidade de destilação atmosférica (UDA) ou na unidade de Pré-Flash, devendo os custos de produção dessa mercadoria estarem adistritos a essas etapas do processo produtivo da autuada.

Décimo quinto quesito: *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 valorar cada produto de forma segregada?* É possível se utilizar o critério do custo por absorção, adotado pela empresa autuada, mas restrito à etapa de produção ocorrida no UDA, e limitado aos itens previstos no art. 13, § 4º, II,

da LC 87/96. Todavia, a questão atinente a qual o critério de formação de base de cálculo que deveria ter sido aplicado frente à legislação do ICMS é uma decisão de mérito a ser enfrentada mais à frente.

Sobre a alegação de nulidade do Auto de Infração por vício de competência, tendo em vista a aplicação indevida da legislação tributária, especialmente, os artigos 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (que tratam de extraterritorialidade), a fiscalização não poderia aplicar a legislação baiana a fatos geradores praticados em outra unidade de Federação, a do Estado do Amazonas e nenhuma incorreção há no seu procedimento ao aplicar as normas do Estado de origem na apuração do seu custo fiscal.

Não é igualmente correto o entendimento do autuado que o Estado da Bahia diverge do alcance que o Estado de Amazonas atribuiu aos elementos do custo de produção das mercadorias nas transferências interestaduais de produtos industrializados, e que sua desconSIDERAÇÃO incidiria em ofensa aos artigos 1º, 18, *caput*, e 25, §º 1º, da Constituição Federal.

Essa questão será examinada nas razões de mérito, quando tratarmos da exigência fiscal sob o prisma do princípio da não cumulatividade do ICMS.

Por fim, diversamente do que constou na inicial dos autos, por um lapso, não houve arbitramento da base de cálculo com base no art. 148, do CTN, considerando que os próprios Auditores Fiscais esclarecem, em seguida, que não adotaram o arbitramento da base de cálculo, uma vez que possuíam os dados necessários para procederem à presente Auditoria, preconizada na Lei Complementar.

Afastada as questões preliminares e o pedido de nulidade da autuação, no mérito, entendo que neste processo há 3 (três) aspectos principais a serem analisados: 1º) os elementos formadores da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa de produtos industrializados, elementos esses que se encontram listados em norma específica do ICMS – o art. 13, § 4º, inc. II, da LC 87/96; 2º) o sistema de custeio adotado pela empresa autuada para a nafta petroquímica; e, 3º) o processo de refino que resulta na produção da nafta petroquímica e os elementos de custos vinculados a este processo.

Tomo como pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar 87/96 fixou ou elegeu, de forma taxativa e literal, os elementos do custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formam a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados. Na hipótese, não é possível ser acrescida à base de cálculo outros itens não previstos expressamente na lei, sob pena de se vulnerar o princípio federativo que assegura igualdade entre os membros da Federação, cujo propósito é definir um critério razoável de repartição da receita tributária entre o Estado de origem da mercadoria e o Estado de destino. A norma legal tem por objetivo, portanto, realizar um dos princípios nucleares da CF/88: o princípio federativo, através da repartição das receitas tributárias do ICMS entre o Estado produtor e o Estado de destino das mercadorias.

Nessa diretiva, é pacífica a jurisprudência do CONSEF conforme se pode deduzir das decisões exaradas nos Acórdãos 0082-12/12, 0432-12/11 e 0166-12-13, todos mencionados no corpo do Auto de Infração. Nessa mesma linha, as decisões do STJ, no Resp. 1.109.298-RS e no Resp 707.635-RS e do STF, no RE 79452-RS, também citados na peça inaugural do presente processo administrativo fiscal.

O que se extrai da jurisprudência administrativa e judicial majoritária é que a norma da LC 87/96, em enumeração taxativa, delimitou os gastos que podem ser computados no custo das mercadorias produzidas, para efeito da formação da base de cálculo nas transferências interestaduais.

Ocorre que as 4 (quatro) rubricas mencionadas na norma legal – MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO DE OBRA DIRETA e ACONDIONAMENTO são não definidas na LC 87/96 e em nenhuma outra norma tributária. Em razão disso, o intérprete do direito tributário, para aplicá-lo, deve necessariamente recorrer aos conceitos oriundos do direito privado, em especial a ciência contábil.

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

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

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

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

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

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

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

*Materiais;*

*Mão-de-obra;*

*Custos indiretos de fabricação.*

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

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

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

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

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

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

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

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

Corroborando este mesmo entendimento cito trechos do livro “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, dos Mestres Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, editado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo (FIPCAFI), um dos Institutos mais respeitados do País, donde fica claro que:

- Os custos dos materiais diretos equivalem à valoração dos consumos efetuados pela produção (...);
- Os custos de mão-de-obra direta incluem salários do pessoal que trabalha direta e produtivamente na fabricação do produto, adicionados a eles os respectivos encargos sociais, trabalhistas e previdenciários;
- Os gastos gerais de fabricação, também chamados custos indiretos industriais, incluem todos os demais custos incorridos na produção (inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, administração da fábrica, depreciação, energia, seguros, etc.) e são, em geral, atribuídos aos produtos por meio de rateios. Tais custos são geralmente aplicados com base no número de horas ou valor da mão-de-obra direta, ou de horas-máquina etc.”

(Ob. cit. 6ª ed. rev. e atual. Editora Atlas: São Paulo, 2003. P. 126).

O contribuinte, por sua vez, nas considerações, defensivas, tentou estabelecer uma relação entre o direito de apropriação de crédito fiscal e a formação da base de cálculo nas de transferências de produtos fabricados. Observo, todavia, que são questões totalmente distintas, conforme foi corretamente abordado pelos autuantes na informação fiscal. Uma coisa é a análise do direito ao crédito fiscal nas operações de aquisições de mercadorias em geral e em especial da ENERGIA ELÉTRICA e PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS para o processo produtivo. Outro ponto, totalmente distinto, é querer dizer, por exemplo, que ENERGIA ELÉTRICA é parte integrante do conceito de matéria-prima ou de material secundário, para efeito de composição da base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias. Ou seja, a base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias nada tem a ver com o direito ao creditamento nas operações de compra e venda de mercadorias e não contraria o princípio da não-cumulatividade, por se referir a uma regra específica para as operações de TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS FABRICADOS pelos mesmos titulares, desde que essa base de cálculo esteja devidamente formulada.

É importante destacar que 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.

Com relação ao princípio da não cumulatividade, citado pela defesa, sabe-se que o ICMS é, por certo, não cumulativo, conforme mandamento constitucional, “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal” (artigo 155, § 2º, I, da CF/88).

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

Coube então à Lei Complementar 87/96 a definição do atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (art. 19/21, LC 87/97). Ou

seja, o princípio operacionaliza-se por meio do abatimento, feito pelo próprio contribuinte, entre débito e crédito na sua escrituração fiscal, de tal forma que o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos resulte do encontro dos débitos pelas saídas, subtraído dos créditos das entradas previstas na lei.

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

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

No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, o próprio princípio encontra efetividade na LC que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não poderia, em absoluto, significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma federação. Assim, é também a própria Lei Complementar 87/96 que estabelece os critérios como essa transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (Lei do ICMS-BA). Desse modo verifica-se que os créditos escriturados, e objeto do presente estorno, não são simples aplicação da não-cumulatividade constitucional do ICMS.

A base impositiva constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias, aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que em comando da própria Constituição Federal, diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).

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

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

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

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

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

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

Sob a ótica da Constituição Federal e da LC 87/96 não há como se acolher o argumento defensivo de que o Estado da Bahia não poderia através do exercício de sua competência administrativa, glosar créditos fiscais de operações originárias de outras unidades da Federação que extrapolassem os estritos termos definidos na norma geral do imposto. Não constitui esta medida do fisco baiano uma declaração oblíqua de inconstitucionalidade da norma da unidade federada

de origem da mercadoria, no caso concreto, Amazonas, mas o exercício de uma competência deferida pela lei complementar que enumerou de forma taxativa a composição da base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias resultantes de processo de industrialização.

No que respeita à alegação de vício de competência, nos termos do art. 102 do CTN, que trata de extraterritorialidade das normas, aduzindo que a fiscalização não poderia aplicar a legislação baiana a fatos geradores praticados no Estado do Amazonas, não se discute, em absoluto, que o estabelecimento da empresa, localizado em Manaus, efetivamente teria se subordinado ou não às regras da legislação local, na apuração do ICMS, no momento da transferência interestadual.

Veja este aspecto da norma do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 102 - A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Dessa forma, a legislação tributária vale, em princípio, nos limites do território da pessoa jurídica que edita a norma. Apenas por exceção, a norma pode alcançar sujeitos passivos fora do Estado Federal, do Município ou Estado.

Importa, assim, que a legislação do Estado amazonense, sobre tributo de competência estadual, não poderia ter efeitos extraterritoriais, repercutindo nesta unidade da Federação e, em particular, em prejuízo da arrecadação baiana.

A CF 88, ao prever o ICMS, tributo de competência estadual, estabeleceu, em seu art. 155, § 2º, inc. XII, alínea c, que a lei complementar disciplinaria o regime de compensação do imposto. Isto, justo, é o que tem lugar no inc. II do § 4º do art. 13 da LC 87/96, em relação às operações interestaduais. Tais dispositivos cuidam da imperiosa necessidade de estabelecer a harmonia e o equilíbrio entre as unidades federativas, que também legislam sobre o gravame em tela, evitando, justamente, em contrário do que argumenta o potencial risco de conflitos para situações como ocorre na presente autuação.

Ao recolher, na origem, imposto em montante superior ao devido pelas regras da LC 87/96, ainda que constrangido pela lei local, o contribuinte tem, em potencial, uma relação jurídica conflituosa com aquele sujeito ativo da obrigação tributária. Mas não pode ver legitimidade em um terceiro estranho àquela relação, no caso em concreto, o Estado da Bahia, ser obrigado a admitir, como crédito, o possível prejuízo suportado pelo interessado, em outro Estado.

Quanto ao aspecto contábil da questão, posta nos autos, observo que foi pontuado corretamente na peça informativa, a partir de literatura especializada, a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS). A primeira (MP) é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que a segunda (MS), entra em menor quantidade no processo produtivo. Já a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo.

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

No que diz respeito à sistemática de apuração dos custos de produção, restou provado nos autos que a 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 Lei LC 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).

Não se justificam, portanto, os reclamos do contribuinte quanto à inconsistência dos valores apurados no A.I. e o argumento de que os autuantes se valeram da metodologia de arbitramento da base de cálculo.

No tocante ao processo de produção de nafta, os autuantes, a partir de relatórios apresentados pela própria Petrobrás e tomando por base consultas à literatura técnica especializada, 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 Auditores Fiscais reproduziram um diagrama do processo produtivo de refino de petróleo, que é praticamente uma cópia do que foi anexado pela autuada em sua defesa, 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 também serão apenas CONSUMIDOS no processo produtivo ou reaproveitados após o devido tratamento.

Com a dessalgação e o pré-aquecimento do petróleo, segue o processo de destilação atmosférica



que deve ocorrer a uma temperatura máxima de 400°C, para evitar a formação extremamente indesejável de produtos de craqueamento térmico. Normalmente, o petróleo pré-aquecido pode ser ainda introduzido em fornos tubulares, à saída dos quais boa parte do petróleo é vaporizada.

A partir da descrição apresentada, é de se concluir que a energia, a água, o vapor e demais produtos químicos utilizados ou **CONSUMIDOS**, até o momento do ingresso na torre de destilação atmosférica, a exemplo das mercadorias listadas na peça de defesa, às fls. 167/168 (*amina neutralizante, amônia, dehaizer, 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 DE ÓLEO e DIESEL PARA REPROCESSAMENTO (conforme planilhas de custos reproduzidas e anexadas ao processo).

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

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

Há publicações científicas e literárias chanceladas pela Petrobrás que informam que a nafta petroquímica é produzida pelo fracionamento de naftas obtidas por destilação atmosférica de petróleos selecionados, de acordo com o teor de hidrocarbonetos parafínicos (hidrocarbonetos com predominância com cadeias de carbono simples, abertas, do tipo normal ou ramificada). A título de exemplo cito o livro “Petróleo e seus Derivados”, de autoria do Engenheiro Químico Marco Antonio Farah, editora LTC, Rio de Janeiro, pág. 228, ano da publicação: 2012.

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

Não há portanto para fins de apuração do custo de transferência do ICMS, nenhum sentido lógico nem operacional, se fazer a incorporação de elementos de custos de outras etapas ou processos de refino do petróleo, (a exemplo da Destilação a Vácuo - UDV ou UFCC – craqueamento catalítico fluido etc.).

Assim procedendo, a empresa configurou grande distorção do quanto está prescrito no art. 13, §4º, II da LC 87/96, haja vista a ocorrência de uma enorme ampliação indevida da base de cálculo nas operações de transferência interestadual, já que a nafta petroquímica é produzida e acabada para comercialização no início do processo de destilação do petróleo (UDA – Destilação Atmosférica ou Torre de *Pré-Flash*).

O custo de produção, conforme já enfatizado acima, pode ser apurado da forma que melhor entender a autuada, dentro das normas fiscais do Imposto de Renda e da legislação societária. 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 à produção final deste produto (NAFTA PETROQUÍMICA), que acontece já no início do processo de DESTILAÇÃO DIRETA ou PRIMÁRIA (UDA), não devendo a mesma ser onerada com outros itens de custo que nada tem a

ver com a produção da NAFTA.

O que houve também no caso em exame, foi uma enorme majoração na base de cálculo, nas operações de transferência de nafta petroquímica, com a indevida inclusão no custo da mercadoria produzida, nos moldes preconizados no art. 13, §4º, II da LC 87/96, de PRODUTOS OU MATERIAIS CLASSIFICADOS pela autuada como INTERMEDIÁRIOS, na composição do custo, e que se encontram arrolados no presente PAF. Dentre os chamados “INTERMEDIÁRIOS” a autuada incluiu itens com o rótulo de RESÍDUO ATMOSFÉRICO, RESÍDUO DE VÁCUO, NAFTA DE COQUE, GASÓLEO PARA CRAQUEAMENTO, DIESEL MÉDIO INTERMEDIÁRIO, QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV), DILUENTES PARA COMBUSTÍVEL etc. Observo 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.

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

Por sua vez, não foram considerados a partir dos esclarecimentos prestados pela Refinaria de Manaus - REMAN/AM e Refinaria Duque de Caxias - REDUC/RJ, 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, originária 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 pela própria autuada e diagramas dos processos produtivos da REDUC e da REMAN, anexados ao Auto de Infração.

É importante frisar ainda, conforme alertaram os autuantes, que a sistemática de refino do petróleo para a produção de derivados é basicamente a mesma em todas as refinarias da Petrobrás, estejam elas localizadas em Manaus, Bahia, Rio Janeiro ou Minas Gerais. A diferença entre as refinarias é que algumas dispõem de mais unidades de processamento que outras, em função das complexidades dos processos de refino. Mas em todas elas, a nafta petroquímica é produzida na unidade de destilação direta (UDA). O fato de o lançamento ter se baseado também em estudos realizados nas outras unidades de produção da Petrobrás, não invalida a exigência fiscal, visto que o presente Auto de Infração teve por lastro probatório principal as informações técnicas e os dados fiscais - contábeis do estabelecimento que procedeu as transferências de nafta petroquímica - a Refinaria produção da Petrobrás de Manaus (REMAN), no Estado de Amazonas.

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.

Está correto o entendimento firmado pelos autuantes na formalização do presente lançamento de ofício. Além dos precedentes judiciais citados, há disposição expressa na legislação do Estado da Bahia, contida na Instrução Normativa nº 52/2013, publicada no D.O.E, de 18/10/13, norma interpretativa que trata da base de cálculo nas operações de transferência interestadual. Essa norma se encontra em consonância com o CTN (art. 106, inc. I, art. 100 e art. 96) e com as regras positivadas na LC 87/96 (art. 13, § 4º, inc. II). Em se tratando de norma de caráter meramente interpretativo, a mesma retroage para atingir fatos geradores anteriores à sua publicação. A referida Instrução Normativa também interpreta como deve ser compreendido o conceito de CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA e a questão específica da ENERGIA ELÉTRICA e dos COMBUSTÍVEIS, contidas no item 1 e subitens 1.1 e 1.2 da citada norma. Abaixo o teor das disposições mencionadas:

*INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 52/2013*

*[...]*

*1. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada pela própria empresa, destinada a outro estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:*

*1.1. considera-se como matéria-prima ou material secundário aquilo que se integra, de forma física ou química, ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas no processo industrial, não se integrando a este conceito, regra geral, a energia elétrica e os combustíveis;*

*1.2. a base de cálculo é a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, ainda que a mercadoria tenha sido transferida de um estabelecimento comercial da mesma empresa (centro de distribuição - CD, por exemplo), acrescido do ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;*

*[...]*

Diante de toda exposição, o Auto de Infração é PROCEDENTE.

É como voto.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0033/17-0**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$9.528.090,69**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de abril de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR