

A. I. Nº - 206891.0054/17-7
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
AUTUANTES - PAULO CESAR DA SILVA BRITO, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 11/07/2018

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0078-01/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. Demonstrado que o remetente incluiu itens do sistema produtivo que não compõem a base de cálculo nas transferências interestaduais, conforme definida em lei complementar. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O auto de infração em lide, lavrado em 22/11/2017, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$10.246.825,11, em decorrência de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias industrializadas pelo remetente, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo utilizada na unidade federada de origem, ficando superior ao estabelecido no inciso II, do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 (01.02.23), ocorrido de janeiro a dezembro de 2014, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea "a", do inciso VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Os autuantes afirmam que a base de cálculo nas transferências interestaduais, de acordo com o inciso II, do § 4º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, corresponde ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Por isso, entendem legítima a glosa de crédito decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências de nafta entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, decorrente da inclusão na base de cálculo dos gastos com royalties, manutenção e depreciação.

Os autuantes declararam que se basearam em planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado. Expurgaram da referida planilha as seguintes rubricas: “Cons Intermediários” (outros produtos que não são petróleo), “Ativ.Mat. – Refino” (material manutenção e outros materiais indiretos) e “Ativ. Dep. – Refino” (depreciação). Disseram também que a autuação está baseada na Lei do ICMS, em decisões do Superior Tribunal de Justiça e do CONSEF e em parecer da PGE/PROFIS. Apresentaram explicação acerca do trabalho realizado na REMAN (fls. 09 a 18).

O autuado, através de representante legal, apresentou defesa às fls. 155 a 181, demonstrando inicialmente, que a apresentação da defesa foi tempestiva. Entendeu que a autuação se deveu à adoção de custo fiscal maior que o previsto na legislação, e por conseguinte, creditamento indevido de ICMS.

Alegou que a Fiscalização não mencionou quais rubricas não deveriam compor o custo da mercadoria produzida, para então, permitir à Impugnante demonstrar em que medida cada uma delas entra no processo produtivo e se caracteriza como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra ou acondicionamento. Deste modo, requereu a nulidade do lançamento fiscal por cerceamento da ampla defesa, exatamente como determina o art. 18, II do RPAF, pois a insuficiência da “descrição dos fatos” consignada no auto de infração, impediu o contraditório.

Por outro lado, o autuado argumentou que de acordo com os arts. 101 e 102 do CTN, c/c 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), não é possível que o Estado da Bahia glose crédito apurado segundo a legislação do Estado de origem, pois geraria conflito federativo.

O autuado afirmou que se o Estado de destino entender que a legislação do Estado de origem exorbitou a competência normativa que lhe confere a Constituição Federal, mesmo em razão de supostamente dispor sobre matéria reservada à Lei Complementar, resta-lhe apenas levar a questão ao STF, nos termos do art. 102, I, “f” da CF/88.

O autuado afirmou que para desqualificar o método de apuração do custo, os autuantes substituíram a legislação do Estado do Amazonas que regulamenta a apuração do custo, nos termos dos arts. 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da LINDB, para aplicar seu próprio entendimento sobre o conteúdo do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96. Assim, declarou indiretamente, a inconstitucionalidade da legislação do Amazonas.

Reiterou que não é possível a Fiscalização desconsiderar a legislação do Estado do Amazonas, conforme estabelecido pelo art. 167 do RPAF, de acordo com o qual “não se incluem na competência dos órgãos julgadores: I – a declaração de inconstitucionalidade”. Assim, requereu a nulidade do auto de infração ao afastar a legislação de regência da matéria – a legislação do Estado de origem, nos termos dos arts. 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da LINDB – exorbitando a própria competência e declarando por via reflexa a inconstitucionalidade dela, na linha da Súmula Vinculante nº 10 do STF.

O autuado explicou que recebe nafta petroquímica de estabelecimentos de sua propriedade localizados em outros Estados da federação, e no caso em discussão, a mercadoria foi procedente da Refinaria de Manaus – REMAN. Diz que a compreensão da produção da nafta petroquímica deve ser realizada sem desconsiderar que a produção de derivados de petróleo é um processo produtivo por desagregação.

De acordo com o autuado, o petróleo, em seu estado natural, permite usos industriais especializados e sofisticados, como o requerido por máquinas de combustão interna, lubrificantes e produtos petroquímicos como a nafta petroquímica.

O autuado disse que para a produção da nafta petroquímica, todos os demais derivados do petróleo são necessariamente gerados, de forma que o processo de industrialização disponibiliza uma cesta de produtos de diferentes valores agregados, como por exemplo, a parafina, GLP, produtos asfálticos, querosene, solventes, óleos combustíveis, óleos lubrificantes, óleo diesel e combustível de aviação. Para a produção da nafta petroquímica, torna-se relevante obter o refino dos demais derivados de petróleo, sendo imprescindível o compartilhamento e respectivo rateio de todos os custos de produção. Assim, o autuado 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.

O autuado informou que utiliza o custeio por absorção, contemplando todos os gastos do processo produtivo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio. Trata-se de processo integrado de custeio devidamente compatível com a legislação societária e fiscal, inclusive por determinação do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.589/1977, que ao dispor sobre o imposto de renda, não admite o uso de outro.

O autuado disse que em seus registros contábeis o custo de produção é formado pelas contas 41 a 49, mas por força do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, o custo fiscal – i.e., o custo da mercadoria produzida – é calculado apenas pelas contas 41 a 44, ou seja: 41 – Matéria Prima, 42 – Materiais, 43 – Pessoal e 44 – Serviços de terceiros.

A partir do custeio por absorção, o autuado 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).

Como a produção da 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 nº 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.

De acordo com o autuado, como o custo de produção é diverso daquele previsto pelo art. 13, §4º, II da LC nº 87/96, ele 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”.

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

O autuado entende que o custeio por absorção 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.

O autuado contestou a pretensão dos autuantes de impedir que a nafta petroquímica participe com a parte dos custos conjuntos na indústria do petróleo. Neste 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.

O autuado destacou que a metodologia empregada segue estritamente as regras fiscais e contábeis para a apuração de custos, na linha do que determina o Pronunciamento Técnico nº. 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, cujo item 14, trata dos custos de produção conjunta.

O autuado concluiu que as informações apresentadas no auto e nos demonstrativos que o integram, não permitiram identificar com precisão qual a base de dados ou a metodologia que se utilizou para o lançamento das diferenças. Informa que nos Embargos à Execução nº 0307250-71.2015.8.05.0001, em que se discute judicialmente com o Estado da Bahia infração idêntica à do presente lançamento, produziu-se uma perícia que esclareceu todos os pontos controvertidos sobre a matéria.

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

Concluiu que qualquer bem ou serviço adquirido pelo contribuinte e vinculado ao processo de industrialização – isto é, que caracterize que componha o custo de produção de bens e serviços do estabelecimento e represente um custo – há de se enquadrar em uma das categorias previstas no art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Assim, ao excluir da base de cálculo da nafta petroquímica os bens das contas contábeis "CONS INTERMEDIARIOS, "Ativ.Mat. - Refino" e ativo Dep. Refino sem detalhar as mercadorias que integram-na e tampouco de que forma o Contribuinte utiliza-os, a

Fiscalização constituiu o crédito tributário sem o menor amparo na legislação pátria, afrontando, inclusive, o art. 13, §4º, da LC 87/96.

Argumentou que o procedimento da Fiscalização não é compatível sequer com o item 1.1 da Instrução Normativa nº 52/2013 do Superintendente de Administração Tributária do Estado da Bahia, segundo a qual *“considera-se como matéria-prima ou material secundário aquilo que se integra, de forma física ou química, ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas no processo industrial”*.

Destacou que segundo as informações do processo administrativo, o procedimento correto seria isolar a fase produtiva na qual se extrai o produto e apurar nela, o custo de produção; ou seja, se na UDA 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.

Declarou porém, que a apuração da base de cálculo no auto 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).

Disse que é provável que a apuração do custo de produção da NAFTA BRASKEM, de acordo com os critérios afirmados corretos pelo Fisco baiano, implicasse em base de cálculo bem superior àquela utilizada pela PETROBRAS, pelos seguintes motivos:

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

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

produção, mas apenas das contas que se afirma compatíveis com o art. 13, §4º, II da LC nº 87/96.

O autuado requereu prova técnica (RPAF, arts. 123, §3º, 145, caput, e 150, II), indicando os seguintes quesitos que devem ser respondidos:

1. Quais foram os critérios utilizados pela Autuada para cálculo do custo fiscal de aquisição da mercadoria NAFTA PETROQUÍMICA que constam na autuação fiscal?
2. A metodologia de composição e distribuição de custos utilizada condiz com as normas fiscais e societárias, e com o Pronunciamento Técnico nº 16 do CPC?
3. A Petrobras estaria 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 a totalidades dos elementos de custos (Mão-de-obra, Materiais e Gastos Gerais de Fabricação), tanto os custos diretos, indiretos, fixos, variáveis e semivariáveis, utilizados no processo de produção?
5. O auto de infração impugnado levou em conta o custo fiscal de aquisição apenas de NAFTA PETROQUÍMICA ou considerou todos os produtos recebidos pelo Estabelecimento autuado?
6. Qual foi a ordem de grandeza para quantificar a NAFTA que foi levada em conta na autuação?
7. Qual o Livro ou documentos fiscal exigido pela Fiscalização e cujo fornecimento é exigido pela legislação tributária?
8. O cálculo do custo previsto para fins de incidência do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96 foi efetuado, simplesmente, com a exclusão das classes “CONS. INTERMEDIÁRIOS” e “Ativ. Mat. – REFINO”. Contudo, com base nas premissas estabelecidas pela Fiscalização, esse procedimento estaria incorreto, visto que se deveria calcular novo custo fiscal para todos os produtos estabelecendo para tanto critério diverso daquele adotado pelo Contribuinte?
9. Quais classes de contas contábeis a PETROBRAS utilizou para definir o custo fiscal da Nafta Petroquímica? E quais classes contábeis a autuação utilizou para definir o custo fiscal da Nafta Petroquímica?
10. A classe contábil 4101000002 - CONS INTERMEDIÁRIOS é formada pelos gastos com que produtos, materiais e/ou serviços? Tratam-se de materiais que são consumidos integral e instantaneamente no processo produtivo da refinaria? Sem tais produtos, a produção da REMAN ficaria obstada e/ou prejudicada?
11. A classe contábil 6420300047 - Ativ.Mat. – Refino é formada pelos gastos com que produtos, materiais e/ou serviços? Tratam-se de materiais que são consumidos integral e instantaneamente no processo produtivo da refinaria? Sem tais produtos, a produção da REMAN ficaria obstada e/ou prejudicada?
12. Considerando que o processamento efetuado na Unidade de Destilação Atmosférica - UDA, é feito por cadeia em que há diversas reações químicas sobre os mesmos insumos para, ao final, obter-se diversos produtos, seria possível a atividade se eliminados os materiais, serviços ou produtos alocados nas classes contábeis 4101000002 e/ou 6420300047?

Por fim, o autuado reiterou os seguintes pedidos.

1. intimação da Fiscalização para apresentar informações fiscais (RPAF, arts. 126 e 127), oportunizando-se à Contribuinte manifestar-se acerca delas, se for o caso (idem, art. 127, §7º), a fim de resguardar o contraditório.
2. 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, arts. 123, §3º, 145, caput, e 150, II), sob pena de cerceamento ao direito de defesa.
3. que a presente autuação seja anulada, pelo acolhimento das prejudiciais de (i) nulidade do auto

de infração, em face da sua imprecisão na delimitação dos fatos e dos critérios de autuação; e (ii) nulidade pelo vício de competência, visto que a autuação desconsidera, de modo oblíqua e ilícita, a legislação do Estado de Origem (Amazonas).

4. que a presente impugnação seja acolhida, para julgar improcedente a Infração nº 01, tendo em vista que i) a metodologia usada pela PETROBRAS para o cálculo do custo da nafta petroquímica não possui qualquer vício que se autorize rechaçá-la, e; ii) todas as classes contábeis consideradas pela PETROBRAS para a definição do custo fiscal da nafta petroquímica efetivamente estão corretas, inclusive as 4101000002 - CONS INTERMEDIÁRIOS, 4101000002 - CONS DERIVADOS e 6420300047 - Ativ.Mat. - Refino.

Os autuantes apresentaram informação fiscal das fls. 190 a 204 (frente e verso), alertando que o art. 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 estatuiu que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, e de igual modo o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo, quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Ressaltaram que a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Texto repetido na Lei do ICMS de nº 7.014/96 no seu art. 17, § 7º, II, e no Regulamento do ICMS/97, art. 56, inciso V, letra “b”. Explicaram que esta definição da base de cálculo visou impedir destaque a mais do ICMS nas transferências interestaduais.

Esclareceram que a Auditoria Fiscal-contábil foi devidamente respaldada em trabalhos técnicos apresentados pela PETROBRÁS, quando das visitas que foram realizadas “*in loco*”, nas Refinarias de Duque de Caxias (REDUC) localizada no Rio de Janeiro e na Refinaria Landulfo Alves (RLAN), situada na Bahia, e em estudos doutrinários sobre refino de petróleo.

Em relação ao alegado cerceamento do direito de defesa e ao contraditório, destacaram que faz parte da Auditoria ora contestada, um documento com 19 (dezenove) páginas, entregue à Impugnante mediante recibo, e acostado a este PAF (folhas 09 a 18), oportunidade em que foi detalhado todo o entendimento do Fisco sobre a Fiscalização efetuada e esclarecida, com riqueza de detalhes, a metodologia aplicada no procedimento para a efetivação da Auditoria Fiscal-Contábil.

Quanto à metodologia, explicaram que o expurgo foi praticado para as contas contábeis descritas no corpo do Auto de Infração, porque as mesmas não se enquadram no conceito de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento e também porque 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.

Disseram que além do petróleo, já estão considerados como parte integrante da matéria-prima, os itens reprocessados de querosene, diesel, gasóleo, diluentes, óleos e resíduos, os quais foram misturados com o petróleo para se efetuar o reprocessamento na torre ou Unidade de Destilação Atmosférica (UDA), pois é nesta torre de destilação direta ou primária que se extrai a nafta petroquímica comercializada pela Impugnante,

Afirmaram que nas planilhas apresentadas pela PETROBRÁS, dentro de “INTERMEDIÁRIOS” foram incluídos valores até maiores que a própria matéria-prima, 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. Acrescentaram 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.

Ou seja, 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.

Afirmaram ainda que são “frações” de saída da Unidade de Destilação Atmosférica (UDA) 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, sendo a nafta petroquímica o único desses produtos que se destina à comercialização nesse momento, por já estar pronta e acabada.

Acrescentaram que no fundo da Unidade de Destilação Atmosférica (UDA) fica um produto chamado de Resíduo Atmosférico (RAT), que serve de carga (produto intermediário) para ser processado em outra torre de destilação (quando existente esta Unidade), que é a Unidade de Destilação a Vácuo (UDV). Aqui (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.

Em resumo, como na UDA já foram obtidas as frações de GC, GLP, NAFTA PETROQUÍMICA, GASOLINA, QAV, DIESEL e RAT, os custos gerados para se extrair essas correntes devem ser divididos ou rateados, de modo a saber qual foi o custo de cada mercadoria (final ou intermediária) produzida neste momento. Asseveraram que o autuado deveria ter feito assim com 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.

Lembraram que o PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 16 (R1), mencionado pela Petrobrás na Impugnação às fls. 146/147, 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.

Destacaram que nem toda a NAFTA PETROQUÍMICA (NPQ) obtida na UDA é destinada à venda para a indústria petroquímica, pois parte desta NPQ é desviada para ser enviada para o “pool da gasolina”, após ser submetida a uma “reforma catalítica” (processo químico).

Informaram que o Resíduo Atmosférico (RAT), que fica no “fundo do poço” da UDA, por possuir um baixíssimo valor agregado, é utilizado 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).

Concluíram que os “INTERMEDIÁRIOS” constantes da planilha de custo de produção da NAFTA PETROQUÍMICA, não são cargas (produtos intermediários) da fase primária que ocorre na Unidade de Destilação Atmosférica (UDA), não podendo, destarte, serem classificados como componentes do custo da produção da NAFTA PETROQUÍMICA.

Ressaltaram que foram efetivadas várias intimações, tendo a empresa dado ciência da primeira em 09 de junho de 2017, com diversos pedidos de prorrogação deferidos, com o fito de se obter os esclarecimentos necessários para a conclusão desta Auditoria, ocorrida apenas em 28 de novembro de 2017, sem ter que se aplicar o procedimento de arbitramento. Ou seja, o trabalho dos Autuantes se limitou a fazer o estorno do crédito fiscal registrado a maior, em decorrência da inadequada apuração da base de cálculo nas operações de transferência de um único produto denominado NAFTA PETROQUÍMICA, dentre vários existentes no processo de refino de petróleo.

Em relação ao laudo pericial mencionado, disseram que o perito deixou de verificar que a

PETROBRÁS, no trabalho periciado, não fez a abertura mensal do custo de produção. Em uma única linha indicou que o custo da mercadoria produzida seria um determinado valor. Concluíram que o perito não poderia trazer à tona as rubricas eventualmente ditas como utilizadas no custeamento pelo método de “rateio por absorção”, já que as mesmas não tinham sido apresentadas em nenhum momento, nem mesmo no processo judicial.

Afirmaram que a matéria-prima apontada pelo perito é a matéria-prima de todo o processo de refino, incluindo nesta rubrica a parte atinente a "CONSUMO INTERMEDIÁRIOS" (RAT; RAV; GASÓLEO etc.), que são cargas ou matérias primas para outros processos de refino na Indústria Petroquímica.

Lembraram que os quesitos formulados no pedido de perícia já foram enfrentados quando do julgamento pelo CONSEF, em processo contra a própria Impugnante, quando do julgamento do Auto de Infração 206891.0030/15-4 – Acórdão CJF 0133-11/17.

Destacaram que a Instrução Normativa nº 052/13, também interpreta como deve ser compreendido o conceito de custo da mercadoria produzida e a questão específica da energia elétrica. Como se trata de norma de caráter meramente interpretativo, a mesma retroage para atingir fatos geradores anteriores à publicação da mesma. Sugeriram que com base no art. 106 do CTN, fosse apreciado pelo CONSEF a possibilidade de dispensa da penalidade.

Finalizaram, requerendo a procedência do auto de infração.

VOTO

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

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

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

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

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

1. Cons intermediários – refere-se a resíduo atmosférico, resíduo de vácuo, nafta de coque, gasóleo para craqueamento, diesel médio intermediário, querosene de aviação, diluentes para combustível, etc. São produtos obtidos na mesma etapa ou em etapa posterior à fabricação da

nafta petroquímica (Unidade de Destilação Atmosférica - UDA) e, portanto, não podem ser considerados como custo na sua fabricação.

2. Ativ.Mat. – Refino – corresponde a materiais de manutenção e outros materiais indiretos.
3. Ativ.Dep – Refino – refere-se à depreciação dos ativos.

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

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

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

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

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

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

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

Desse modo, considerando ainda que essa matéria já foi objeto de apreciação nas câmaras de julgamento do CONSEF, com decisões pela procedência da autuação, conforme Acórdãos CJF nº 0246-11/15, CJF nº 0281-11/15, CJF nº 0135-11/17 e CJF nº 0133-11/17, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **2068910054/17-7**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.246.825,11**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de maio de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR