

**A. I. Nº** - 206891.0001/14-6  
**AUTUADO** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA.  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 13/05/2014

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0071-05

**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. Processadas as correções dos erros materiais (arredondamentos) na fase de informação fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 06.01.2014, para exigir ICMS no valor de R\$ 28.743.447,38, mais acréscimos legais, com a seguinte imputação: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior ao estabelecido em lei complementar, convênio ou protocolo”. “Estorno de crédito fiscal em decorrência de emprego de base de cálculo nas operações de transferência interestadual (entradas na filial Bahia) com valores superiores ao previsto no art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar 87/96, de acordo com o detalhamento consignado no próprio corpo do Auto de Infração”.*

A Auditoria Fiscal abrangeu as operações interestaduais de transferência de nafta petroquímica da unidade de produção da Petrobras, localizadas em Duque de Caxias –RJ (REDUC), com destino ao estabelecimento localizado na Bahia – Município de São Francisco do Conde (Refinaria Landulpho Alves/Mataripe). A base de cálculo de transferência englobou parcelas ou rubricas não compreendidas dentro dos elementos autorizados pela lei complementar, ou seja: matéria-prima, material secundário, mão de obra direta e acondicionamento. A ação fiscal alcançou apenas do exercício de 2009 – meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho, agosto, outubro, novembro e dezembro, com os seguintes valores: Janeiro: R\$ 252.715,32; Fevereiro: R\$ 1.189.932,44; Março: R\$ 2.483.894,51; Abril: R\$ 1.369.452,13; Maio: R\$ 5.020.193,07; Junho: R\$ 4.524.277,36; Julho: R\$ 3.568.839,23; Agosto: R\$ 1.149.165,41; Outubro: R\$ 2.540.773,35; Novembro: R\$ 3.278.182,17; Dezembro: R\$ 3.366.022,39.

Consta no corpo do Auto de Infração que os resultados da Auditoria Fiscal têm amparo em decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Foram transcritos, pelos autuantes, enxertos da decisão proferida no Recurso Especial nº 1.331.033 – SC relator: Ministro Mauro Campbel Marques, julgado em 02/04/2013. Foi destacado o seguinte trecho: *“[...] a energia elétrica*

*consumida na produção industrial não integra o conceito de 'matéria-prima', 'produto intermediário' ou 'material de embalagem' ”.*

No mesmo sentido decisão administrativa da Receita Federal do Brasil (RFB): “*Não integram a base de cálculo [...] as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário*” (Súmula nº 12 do segundo Conselho de Contribuintes da RFB – DOU de 26/09/2007, seção I, pag. 28).

Foram citadas também decisões do CONSEF:

*I - DECISÕES DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DA BAHIA (CONSEF):*

*I - AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO CONTRA A AUTUADA, IGUAL AO PRESENTE:*

*Auto de Infração: 206891.0030/13-8*

*Contribuinte: PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS, Inscrição Estadual 009.073.803*

*Autuante: MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA*

*Unidade: CONSEF/5A.JUNTA - Nr sessão: 070/2013 Data do julgamento/Horário: 21/11/2013 - 14:00*

*Relator: TOLSTOI SEARA NOLASCO*

*Tipo de Recurso ou Defesa: Defesa*

*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. Preliminar de decadência não acolhida, com base em reiterada jurisprudência do CONSEF. Rejeitado pedido de realização de diligência ou perícia fiscal-contábil. Processadas as correções dos erros materiais na fase de informação fiscal. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.*

*Resolução:*

*ACORDAM os membros da 5a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206891.0030/13-8, lavrado contra PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$19.189.729,15, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.*

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

*Sala das Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2013.*

*2- AUTOS DE INFRAÇÃO DE IDÊNTICA NATUREZA LAVRADOS CONTRA EMPRESAS COM PROCESSO PRODUTIVO SEMELHANTE AO DA AUTUADA*

*2.1. Nºs PAFs: 2068910023085; 206891.0023/08-5; 206891.0003/10-6; 206891.0019/10-0; 206891.0025/11-8; 206891.0022/11-9; 206891.0023/11-5*

*EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.*

*3 - JULGAMENTOS DO CONSEF, AGORA ANALISANDO AS QUESTÕES ENVOLVENDO ENERGIA ELÉTRICA, COMBUSTÍVEIS E DEPRECIAÇÃO:*

*Regra geral, a energia, combustíveis e depreciação são contabilizados como GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO ou como DESPESAS, em conta distinta de MATÉRIA-PRIMA, EMBALAGEM E MATERIAL SECUNDÁRIO. Assim sendo, também por esse motivo as mesmas não podem integrar a BASE DE CÁLCULO prevista no ar. 13, §4º, II, da LC 87/96.*

Ademais, o próprio CONSEF já definiu também essa questão ao analisar os processos destacados abaixo:

3.1.) 2a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0082-12/12

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. a) INCLUSÃO DE VALORES RELACIONADOS AO CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. [...] Decisão unânime.

VOTO DO RELATOR DESTE PROCESSO (p. 3):

[...]

Verifico, então, que na primeira infração, os Auditores, de posse da planilha de custos do autuado, identificaram na composição do custo de produção a rubrica ENERGIA (ELÉTRICA, COMBUSTÍVEIS), que não está enquadrada entre os quatro elementos listados no art. 13, §4º, II da LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra). Tais valores compunham o preço de transferência dos produtos e esta distorção foi corrigida através do demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, conforme fls. 13/26, sendo estornados os valores relativos consignados nas notas fiscais de transferência, referentes aos impostos diretos e com a inclusão do valor correto do ICMS equivalente à alíquota de 7% (sete por cento) da unidade federada de origem de MINAS GERAIS, com relação ao período janeiro/dezembro de 2003, em um total de R\$ 73.273,14.

Na hipótese, não se está a discutir a indispensabilidade da energia no processo industrial ou a existência de legislação que permita o crédito do ICMS referente à energia consumida. A atestar esse permissivo destacamos as Leis Complementares 102/00; 114/02, 122/06, que veio a alterar redação a Lei Complementar 87/96, base do ICMS. No entanto, a utilização do crédito de ICMS sempre foi cercada de variadas restrições, separando o que envolve ou não processos industriais. O próprio Estado de Minas Gerais, em todas respostas às consultas tributárias, tem recomendado explicitamente que o crédito deve ser comprovado por meio de Laudos Técnicos emitidos por peritos, podendo ser os mesmos contestados.

Também não vislumbro qualquer equívoco na utilização da Súmula 12 do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, na fundamentação contrário à utilização de energia elétrica, tendo em vista que a Lei nº 9.363/96 dispõe sobre crédito presumido de IPI. O que se está a afirmar naquela Decisão é que a energia não se inclui no conceito de matéria-prima, tampouco de produto intermediário.

É também no sentido de afirmar que energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora, nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, pois, no conceito de bens de consumo, as decisões do STJ, no RE 731885/06 e Resp 518656/04. Não sendo, assim, possível, a inclusão de energia elétrica na composição da base de cálculo do ICMS para efeito dos custos de transferência organizado pelo art. 13, §4º, II da LC 87/96.

[...]

VOTO DO RELATOR DESTE PROCESSO (p. 6):

[...]

Por tudo que foi exposto, concluo que nas operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular não podem ser incluídos na base de cálculo quaisquer materiais que façam parte da estrutura de custo, a exemplo dos itens de energia elétrica, despesas de manutenção e depreciação, glosados nesse trabalho fiscal, conforme determina o art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Na hipótese, deve a base de cálculo ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não podendo ser acrescido de outros itens não previstos expressamente, sob pena de vulnerar o princípio federativo que assegura igualdade entre os membros da Federação. O propósito do legislador é definir um critério de repartição da receita tributária entre o Estado de origem da mercadoria e o Estado de destino.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração. (g.n.)

[...]

3.2.) 2a CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0432-12/11

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fim de utilização de créditos fiscais nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de

*obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.*

*Veja o que consta do voto vencedor atinente ao processo supra:*

*[...]*

*O assunto, objeto de dezenas de Acórdãos deste Conselho de Fazenda prolatados em primeira e segunda instância de julgamento, a exemplo dos Acórdãos CJF nos 0250-11/09, CJF nº 0266-11/09 e, mais recentemente, Acórdão CJF nº 0312-11/11, ao qual me reportarei ainda neste voto, é a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem superior à estabelecida em Lei Complementar.*

*Da análise dos elementos deste processo, verifico que o ponto fulcral da discussão reside na definição dos conceitos para os quatro elementos que constam no multicitado artigo 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96.*

*Assinalo que definição contábil não implica subordinação de parâmetros tributários.*

*Assim, nem sempre a legislação tributária acompanha os preceitos estabelecidos pela Ciência Contábil. Do ponto de vista da Ciência Contábil, as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, em tese, não constituiriam hipótese de incidência do ICMS, visto que nestas operações não ocorre transferência de titularidade das mercadorias; porém, considerando-se que o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, tributado na origem (em alguns casos, no destino), estas operações são tributadas para promover a partilha do imposto entre os entes tributantes.*

*De igual maneira, ainda que a energia elétrica seja, evidentemente, utilizada em qualquer processo produtivo - e de modo geral na quase totalidade das atividades sociais humanas - e de fato se constitua em um custo contabilmente considerado pela empresa; que, em mesma ótica, sejam também assim contabilmente considerados custos os decorrentes de uso de gás, de água, bem como os gastos com transporte das mercadorias, com o uso de mão de obra terceirizada, com a depreciação de equipamentos e até das instalações físicas da indústria; enfim, considerando-se todos os gastos que uma indústria necessariamente tem para poder fabricar seus produtos, a legislação tributária - no caso específico a Lei Complementar nº 87/96, em obediência ao inciso III do artigo 146 da Constituição da República - essa Lei Complementar segregou, para efeito de composição de base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais, apenas alguns dos custos operacionais que o remetente tem, para realizar suas atividades fabris.*

*Definiu que são quatro elementos. Dentre estes quatro não se inclui energia elétrica, gás, ou água, e nem os demais gastos indevidamente considerados pelo contribuinte autuado. O legislador infra-constitucional assim procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra.*

*[...]”*

*3.3.) PROCESSO - A. I. Nº 206891.0007/11-0 - 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO CJF Nº 0166-12/13*

*EMENTA: [...] Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade e de decadência. Decisão não unânime. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO Decisão unânime.*

*Consta do VOTO deste Acórdão:*

*”Assim, tal custo não pode ser definido como um custo contábil e sim como um custo específico para apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos fabricados. Portanto e em obediência a LC, devem os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, energia elétrica, comunicação, etc., não serem considerados para efeito de determinação da base de cálculo legal, o que implica na glosa dos respectivos créditos, se assim foi apurada a base de cálculo pelo contribuinte, não cabendo, neste momento, serem aventadas as situações dos estornos de crédito fiscal como determina ao art. 21 da nominada LC.”*

Mencionados também outros Acórdãos do STJ, conforme abaixo:

*1) RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9)*

*RELATOR : MINISTRO CASTRO MEIRA*

*EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO.*

*ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.*

*1. Discute-se a base de cálculo do ICMS em operações efetuadas pela recorrente*

*entre a Fábrica (SP), o Centro de Distribuição (SP) e a Filial situada no Rio Grande do Sul. Precisamente, a controvérsia refere-se à base de cálculo adotada na saída de produtos do Centro de Distribuição com destino ao Estado gaúcho, o que demanda a interpretação do artigo 13, § 4º, da LC 87/96.*

*2. [...]*

*3 [...]*

*4 [...]*

*5. A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular - artigo 13, § 4º, da LC 87/96.*

*6. Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).*

*7. Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier.*

*8 [...]*

*a.1) Detalhe contido no Relatório desta decisão do STJ.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*3...*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ainda no corpo do Auto de Infração os autuantes destacaram que a Lei Complementar n. 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Nesse sentido, afirmaram que o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA,

está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está amparado na Lei Complementar nº 87/96, sendo, portanto, legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e conseqüentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Frisaram que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima, i.e. matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). Isso posto, os gastos, por exemplo, com “Cons. de intermediários e cons. De gás natural (energia elétrica, combustíveis e demais trocadores de calor – utilizados no processo produtivo; “ativ. Mat – Refino (material de manutenção e outros materiais indiretos); e ativ. Dep. Refino (depreciação), devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subseqüente estorno do respectivo crédito fiscal.

Ressaltaram mais à frente que 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.

Assim sendo, 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 do itens de MATÉRIA PRIMA, ACONDICIONAMENTO, MATERIAL SECUNDÁRIO E MÃO DE OBRA.

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

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

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

*[...]*

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

Anexados ao processo os seguintes demonstrativos e documentos: 01 – índice; 02 – Auto de Infração (fls. 02/09); 03 - Demonstrativo de Débito (fl. 10); 04 - Recibo de arquivos eletrônicos e respectivo CD-ROM (fl. 11/12); 05 – Recibo Mensal Consolidado – Diferença de ICMS a pagar – 2008 (fl. 13); 06 – Estorno de Crédito Fiscal - Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo nas Transferências Interestaduais – art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 – Custo da Mercadoria Produzida (MP; MS; MO; ACOND.), por refinaria e natureza da operação, com amostragem de notas fiscais anexas – REGAP e REDUC 2008 (fls. 14/21); 07 – Ordem de Serviço (fl. 22); 08 - Demonstrativo do Custo Unitário da NAFTA REDUC e respectivo resumo mensal os débitos objeto do ESTORNO DO CRÉDITO FISCAL Produzida (MP; MS; MO; ACOND), por refinaria e natureza da operação, com amostragem de notas fiscais anexas – REDUC 2008 (fls. 41/53); 08 - Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo nas Transferências Interestaduais – art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 – Custo da Mercadoria Produzida (MP; MS; MO; ACOND), por refinaria e natureza da operação, com amostragem de notas fiscais anexas – REMAN 2008 (fls. 54/90); 09 – Ordem de Serviço (fl. 91); 10 – Intimação, resposta da empresa, intimações fiscais efetuadas e e-mail's (fls. 92/224); 11 –



Demonstrativo do custo unitário da NAFTA por refinaria e respectivo resumo mensal dos débitos objeto do ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL (fls. 225/230); 12 – Intimação Fiscal específica para apresentação do custo de produção da NAFTA, cuja ciência foi dada em 19 de fevereiro de 2013 (fls. 231/247); 12 – Planilhas de Custo de Produção Entregues (fls. 235/247); e, 14 – Apresentação dos resultados da Auditoria fiscal-contábil feita para a PETROBRAS (RLAM), em 28.08.2013, na sede da empresa (fls. 248/280).

O contribuinte foi cientificado do Auto de Infração em 07/01/2014, através de aposição de assinatura de preposto na peça inaugural deste PAF.

O autuado ingressou com defesa administrativa em 04/02/2014, peça que se encontra juntada ao processo às fls. 375/412, subscrita por advogado, com procuração nos autos e respectivos substabelecimentos anexados (doc. fls. 414 a 417).

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

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

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

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

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

Enfatizou que essas informações são imprescindíveis para o exercício da ampla defesa porque, no debate sobre composição da base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96, o custo da mercadoria produzida apenas pode ser fixado à vista de um determinado processo produtivo. Nessa linha de argumentação, sustenta que a referência genérica à composição contábil da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de nafta petroquímica, para expurgar algumas contas, com a mera citação exemplificativa dos itens que as compõem, não atende ao que determina o art. 39, III, do RPAF/99. Neste sentido, transcreveu lições de outro tributarista, LEANDRO PAULSEN, extraídas de *Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*, 7. ed. rev. atual. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2012, p. 48/49, “in verbis”:

“[...] ainda são comuns lançamentos nos quais há apenas a titulação do título sob o qual está sendo lançado o tributo, e o cálculo em tabela ou planilha contendo os valores. Esse procedimento sintético não é suficiente à validade do auto, que deve, no seu corpo ou no Relatório Fiscal, conter a explicação do que foi



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

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

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

No mérito a defesa declara que a PETROBRAS, por intermédio da Refinaria Landulpho Alves de Mataripe – RLAM recebe nafta petroquímica de estabelecimentos de sua propriedade localizados em outros Estados da Federação e, durante o período de apuração indicado no auto, as mercadorias foram procedentes da REDUC – Refinaria de Duque de Caxias (RJ).

Em razão de se tratar de transferência interestadual de bem entre estabelecimentos empresariais do mesmo contribuinte não há preço de venda da mercadoria e, por isso, faz-se necessário identificar do custo fiscal para fins de formação da base impositiva do ICMS bem como a quantificação dos débitos/créditos da operação.

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

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

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

Em contraposição aos trabalhos de auditoria fiscal afirmou que a fiscalização parte do pressuposto de que a composição da base de cálculo do ICMS nas operações em foco é limitada os custos com bens que “integram o produto final”, que são “consumidos direta e imediatamente” na produção ou cuja “renovação é exigida em intervalos regulares”, como se verifica em alguns precedentes do citado no Auto. Não obstante essa premissa, observou que há

um “o grande equívoco que se repete amiúde na determinação dos materiais que dão direito ao crédito que está no fato de as pessoas interpretarem a nova legislação com base na legislação passada”. Citou o Convênio ICM 66/1988 e fez referência a trechos do voto da 2ª JF, no Acórdão nº 0262-02/06, da lavra do julgador José Lima Irmão, nos seguintes termos:

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

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

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

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

Frisou ser fato que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, na perspectiva da doutrina e da jurisprudência majoritárias, não autoriza a incidência do ICMS, mas se a LC nº 87/96 submete o evento à tributação, como se infere dos seus arts. 2º, inc. I, art. 11, inc. I, letra “a” c/c §3º, II, e 12, I, ao menos deve-se adequá-la ao regime previsto na CF/88. Por isso, segundo a defesa, é incorreto interpretar o art. 13, §4º, II, da LC 87/96 para atribuir-lhe o mesmo sentido outrora consolidado, a partir do art. 31, III, do Convênio ICM 66/1988, não só porque desautoriza o princípio constitucional da não-cumulatividade, mas ainda por força da diversidade de tratamento conferido à matéria pela Lei Kandir.

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

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

Destacou, em seguida, que os conceitos de ativo, despesa e custos são fornecidos pelas ciências contábeis e a legislação implicitamente utilizou-os para distinguir cada uma das hipóteses em que é garantido o direito ao crédito de ICMS: há um novo modelo que deve ser considerado na interpretação do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, tanto para se definir o “custo da mercadoria produzida” como ao se conceituar matéria-prima, mão-de-obra, acondicionamento e, especialmente, material secundário.

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

A defesa define, tecnicamente, a partir da Norma de Procedimento Contábil (NPC), nº 2, do IBRACON (Instituto Brasileiro de Contabilidade), custo como sendo a: *“... soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma”*.

(...)

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

Disse que a LC nº 87/96 limita o conceito de custos para fins de se fixar a base de cálculo do ICMS nas transferências em tela, mas a restrição não implica excluir aprioristicamente dela qualquer bem ou serviço sem verificar que papel possui no processo produtivo. Partindo dessa premissa sustenta que *“a inclusão de determinado bem em uma das categorias previstas no art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 somente é factível à vista de um determinado processo produtivo. Deste modo, é o uso (ou não) do bem na industrialização que define o seu tratamento contábil e, assim, a possibilidade de se considerá-lo para integrar a base de cálculo do imposto nas transferências em controvérsia”*, conforme é enfatizado na doutrina.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.117.139/RJ, da relatoria do Ministro Luiz Fux, publicado no DJe em 18/2/2010, submetido ao regime dos recursos repetitivos (artigo 543-C do Código de Processo Civil, incluído pela Lei nº 11.672/2008), consolidou o entendimento firmado no EREsp nº 899.485/RS, da relatoria do Ministro Humberto Martins, publicado no DJe em 15/9/2008, no sentido de que **“O contribuinte tem direito ao creditamento de ICMS se comprovar ter utilizado a energia elétrica 'no processo de industrialização' ou ter utilizado serviços de comunicação na 'execução de serviços da mesma natureza’.”** 3. Agravo regimental improvido. (AgRg no Ag 1180614/RJ, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/03/2010, DJe 07/04/2010)*

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

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

Discorreu que diferentemente do processo de indústria de montagem, o processo de refino é de desagregação, gerando compulsoriamente constituintes intermediários que são posteriormente misturados, processados e tratados para a especificação de derivados comerciais visando atender as demandas do mercado. No caso em debate, para a produção da nafta petroquímica, todos os demais derivados do petróleo são necessariamente gerados, de forma que o processo de industrialização disponibiliza uma cesta de produtos de diferentes valores agregados, como, por exemplo, a parafina, GLP (gás liquefeito de petróleo), produtos asfálticos, querosene, solventes, óleos combustíveis, óleos lubrificantes, óleo diesel e combustível de aviação. Ou seja, para a

produção da nafta petroquímica torna-se relevante tanto economicamente quanto do ponto de vista do processo obter o refino dos demais derivados de petróleo, sendo imprescindível o compartilhamento e respectivo rateio de todos os custos de produção (matéria-prima, material secundário, mão de obra, acondicionamento).

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

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

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

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

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

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

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

PRODUTO	PROCESSO	SEÇÃO	FUNÇÃO	INCORP. AO PRODUTO
Amina neutralizante	Destilação	Torres de Fracionamento	Evitar o processo corrosivo nos equipamentos. Sua injeção é realizada no topo das torres. Complementa a ação da amina filmica que recobre as partes internas do equipamento	É incorporado totalmente ao produto
Amônia (NH <sub>3</sub> )	Destilação	Torres de Fracionamento	Evitar o processo corrosivo nos equipamentos por meio do controle de PH, evitando descontinuidade operacional.	É incorporado totalmente ao produto

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

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

Arguiu também nulidade do lançamento fiscal, por erro no critério de apuração do custo. A defesa argumentou que na lavratura do Auto, a Fiscalização (NÃO) observou a regra contábil adotada pela PETROBRAS, ou seja, o custeio por absorção, de modo que para constituir o crédito tributário apenas considerou as contas contábeis que segundo o seu entendimento não compõem o custo fiscal (rúbricas: CONS. INTERMEDIÁRIOS E Ativ. Mat. – REFINO), sem qualquer alteração no método de custeio para fins de valorá-las.

A partir do custeio por absorção o contribuinte 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).

Contudo, se a Fiscalização questiona os gastos alocados nas rúbricas CONS. INTERMEDIÁRIOS E Ativ. Mat. – REFINO, depois de afirmar a incompatibilidade delas com o custo fiscal do estabelecimento, deveria ter refeito todos os cálculos segundo o critério contábil então reputado pertinente.

Em outros termos, se essas contas contábeis não compõem o custo fiscal – o que não é o caso, como se demonstrou –, tornar-se-ia necessária a adoção de uma nova metodologia de rateio, que certamente implicaria em alteração na alocação dos gastos incorridos nas diversas fases do processamento do refino e, ao final, uma base de cálculo diversa daquele indicada no auto.

Portanto, sem fazê-lo, o lançamento fiscal é nulo, por erro na fixação do critério quantitativo do tributo, segundo os parâmetros que se diz corretos e cuja realização, tratando-se de lançamento de ofício, é privativa da autoridade administrativa fiscal, nos termos dos arts. 142 e 149, IV e VI, do Código Tributário Nacional, cujo teor transcreveu na peça defensiva.

Em seguida apontou erros na apuração do imposto autuado. Identificou nas Notas Fiscais nºs 1118, 1142, 1442, 1443, 1460, 1469, 1477 e 1478, a Fiscalização não adotou o mesmo critério de arredondamento, gerando uma diferença total de R\$ 1.157,67, com uma majoração do custo, pelos

critérios adotados no auto.

Destacou ainda que nas Notas Fiscais nº 1792, 1820, 1821, 1844, 1886, 1904, 1907, 1916 e 1929, a Fiscalização atribuiu incorretamente o custo fiscal do mês de jul/09 às notas fiscais do mês de nov/09. O custo fiscal correto seria o do mês de ago/09, mas como não houve produção de Nafta Petroquímica na REDUC em ago/09, o fiscal repetiu o custo fiscal de jul/09, criando um critério sem fundamento. Em razão disso, o cálculo foi majorado indevidamente o cálculo em R\$ 6.644.204,56.

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

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

Formulou os seguintes quesitos técnicos:

- 1) *Quais foram os critérios utilizados pela Autuada para cálculo do custo fiscal de aquisição da mercadoria NAFTA PETROQUÍMICA que constam na autuação fiscal?*
- 2) *A metodologia de composição e distribuição de custos utilizada condiz com as normas fiscais e societárias?*
- 3) *Qual a única forma de custeio aceito pela legislação Brasileira?*
- 4) *A Petrobras estaria infringindo alguma norma legal utilizando o custeio por Absorção para valorar os seus produtos?*
- 5) *Sendo o custeio Absorção o único sistema aceito pela legislação brasileira, poderá a fiscalização exigir outra forma de custeio?*
- 6) *As premissas do custeio de absorção são valorar os produtos com a totalidades dos elementos de custos (Mão-de-obra, Materiais e Gastos Gerais de Fabricação), tanto os custos diretos, indiretos, fixos, variáveis e semi-variáveis, utilizados no processo de produção?*
- 7) *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?*
- 8) *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?*
- 9) *O Auto de Infração calculou corretamente o custo fiscal da mercadoria ou a Fiscalização deveria ter refeito todos os cálculos segundo o critério contábil que reputasse pertinente?*
- 10) *Há produtos que, para ficarem totalmente comerciais, devem passar por outros processos na mesma cadeia do refino?*
- 11) *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?*
- 12) *Tendo em vista que a principal característica do segmento do refino (refinaria) concentra-se na questão de serem todos seus processos integrados – os processos são mutuamente interdependentes uns dos outros o que evidencia a integração dos processos voltados para o refino 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)?*
- 13) *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?*

Nomeou com Assistente Técnico da Petrobras, o CONTADOR LUIZ CLÁUDIO VAN DER MAAS DE AZEVEDO – CPF 042.977.197-54, empregado da Autuada, com endereço na Rua Soares Cabral 80,



Ap. 101, Laranjeiras, Rio de Janeiro-RJ.

Ao finalizar a peça defensiva formulou os seguintes pedidos:

O contribuinte requereu ainda que se a JF afastar as nulidades arguidas na peça defensiva, ao menos garanta o direito ao contraditório e ao devido processo legal, lhe oportunizando o direito de se manifestar acerca das informações fiscais prestadas. Invocou a aplicação do art. 127, § 7º, do RPAF/99.

Ao finalizar a peça defensiva formulou os seguintes pedidos:

- a) *Seja julgado nulo o Auto de Infração combatido uma vez que lavrado em dissonância dos preceitos estabelecidos no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF do Estado da Bahia;*
- b) *A concessão de oportunidade para se manifestar sobre as Informações Fiscais, nos termos do art. 127, §7º, do RPAF/BA.*
- c) *A produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de pericial contábil e técnica reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos no momento em que for deferida a respectiva perícia.*
- d) *Finalmente, se superadas a nulidade, requer que seja julgada improcedente a autuação, uma vez que houve correta mensuração do custo fiscal da NAFTA PETROQUIMICA, não tendo havido falta de recolhimento do Imposto sobre Circulação Mercadoria de Serviços, afastando-se também a multa aplicada.*

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

- 1) *Procuração; Substabelecimento e Comprovante de Inscrição do Advogado Perante a Ordem dos Advogados do Brasil (fls. 413 a 418);*
- 2) *Cópia do Estatuto Social da Petróleo Brasileiro S/A – PETROBRAS (fls. 419 a 436);*
- 3) *Planilhas com divergências de apuração (fls. 437 a 438);*
- 4) *Laudo técnico sobre processo de produção da Nafta Petroquímica (fls. 439 a 441);*
- 5) *Relatórios técnicos sobre insumos utilizados no processo de destilação (fls. 442 a 469).*

Prestada a informação fiscal às fls. 473 a 541. Os autuantes frisaram, inicialmente, que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

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

Em seguida reproduziram a norma do art. 13, § 4º, inc. II, da LC 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 para ter de volta o que lhe pertence. Frisaram que o que se busca é examinar a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados. Para a questão a citada LC 87/96 faz menção ao CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA, que compreende o somatório de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, eliminando-se, portanto, os demais itens de custo, para se determinar a base de cálculo das operações de transferência interestadual.

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

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

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

Apresentaram uma amostragem na peça informativa, relativas aos meses de janeiro, julho e dezembro de 2008 (fls. 492 a 493 do PAF), onde consta que, além do PETRÓLEO, foram considerados como parte integrante da MATÉRIA-PRIMA, os itens reprocessados de QUEROSENE, DIESEL, GASÓLEO, DILUENTES, ÓLEOS e RESÍDUOS, os quais foram misturados com o PETRÓLEO para se efetuar o REPROCESSAMENTO na torre ou Unidade de DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA (UDA), pois é nesta torre de DESTILAÇÃO DIRETA ou PRIMÁRIA que se extrai a NAFTA PETROQUÍMICA comercializada pela impugnante, de acordo com as declarações prestadas pela autuada (anexas aos autos) e com o registrado nos livros técnicos mencionados, elaborados por pós-doutores e doutores na área de Engenharia Química, inclusive com apoio da PETROBRAS.

Frisaram que a PETROBRAS, a partir das planilhas apresentadas à fiscalização no curso da Auditoria Fiscal, incluiu dentro de “INTERMEDIÁRIOS” outros itens com o rótulo de RESÍDUO ATMOSFÉRICO, RESÍDUO DE VÁCUO, NAFTA DE COQUE, GASÓLEO PARA CRAQUEAMENTO, DIESEL MÉDIO INTERMEDIÁRIO, QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV), DILUENTES PARA COMBUSTÍVEL etc., conforme tabela acostada à fl. 492 dos autos. Pontuaram, contudo, que as citadas rubricas nada tem a ver com a produção da NAFTA PETROQUÍMICA, haja vista que este produto já é obtido no mesmo instante ou em momento anterior à fabricação daqueles outros, pois a NAFTA PETROQUÍMICA já é extraída na torre ou unidade de DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA ou torre de

DESTILAÇÃO DIRETA/PRIMÁRIA. Em outras palavras: os produtos listados como “INTERMEDIÁRIOS” são carga ou matéria-prima para fabricação de outros produtos no processo de refino do petróleo, com exceção da NAFTA PETROQUÍMICA.

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

Transcreveram, às fls. 494 a 495, trechos do livro: PROCESSAMENTO DE PETRÓLEO E GÁS: petróleo e seus derivados, processamento primário, processos de refino, petroquímica, meio ambiente/[Autores] André Domingues Quelhas...[et. Al.]; org. Nilo índio Brasil [et. Al.] – Rio de Janeiro: LTC, 2012, p. 85-86), frisando que ... *“na refinaria, a unidade de destilação é a primeira etapa do processamento, onde o petróleo é separado em misturas complexas de componentes, chamadas de ‘cortes’ ou ‘frações’ de petróleo, entre elas a nafta petroquímica”*.

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

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

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

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

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

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

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

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

Após essa análise, os autuantes concluem que os “INTERMEDIÁRIOS” constantes da planilha de

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Frente ao exposto, os autuantes sustentam que não tem nenhum sentido lógico-operacional nem tampouco amparo legal para efeito de definição da base de cálculo nas operações de transferência interestadual, as ponderações formuladas pela autuada, ao querer justificar a indevida ampliação da base de cálculo com a possibilidade de enquadrar qualquer item de custo de produção como integrante do conceito de material secundário.

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

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

Tomaram como pressuposto válido o fato de que a lei complementar 87/96 fixou ou elegeu taxativamente ou literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formam a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados.

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

Nesse sentido, observaram que lastreado no texto constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional (CTN) – lei ordinária com *status* de lei complementar – estabeleceu as “*normas gerais em matéria de legislação tributária*”. Transcreveram o art. 109 do CTN, que prescreve que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários. Citaram também lições de Leandro Paulsen, in *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 10. ed. rev. atual. – porto Alegre : Livraria do Advogado; ESMAFE, 2008, e de Luciano Amaro, in *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 214-215, para afirmarem que o silêncio da lei tributária significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresse. Em suma: o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem

mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Frisaram em seguida que se o direito tributário, através da LC 87/96, por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Linhas à frente citaram o art. 110 do CTN, que estabelece que :*“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”* Transcreveram também lições de doutrinárias de tributaristas pátrios, entre eles Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, para afirmarem que havendo silêncio da leis tributárias, como ocorre no presente caso em relação à LC 87/96, procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

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

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

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

*Materiais;*

*Mão-de-obra;*

*Custos indiretos de fabricação.*

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

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

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

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

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

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

***Custos Indiretos de Fabricação:*** *Compreendem os demais gastos necessários para a fabricação dos produtos, como: aluguéis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação,*

*seguros diversos, material de limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefones e comunicações etc.” [...]*

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

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

Destacaram, ainda, a consulta formulada ao presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo, para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC 87/96, reproduzido às fls. 426/427 do PAF:

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

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

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

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

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

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

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

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

A partir das considerações acima, os autuantes sustentam que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados: 1) matéria-prima (materiais de produção principais); 2) materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); 3) acondicionamento (material de embalagem); e, 4) mão-de-obra (direta e indireta).

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

*“Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de*



*combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.”(destaques acrescidos).*

Corroborando este entendimento mencionaram também os ensinamentos do Prof. Creso Cotrim ratificando que a legislação define custo para transferência com os elementos que já conhecemos (art. 13, §4º, II da LC 87/96) e a inclusão da energia elétrica na composição da base de cálculo do ICMS só será possível se houver alteração na legislação vigente.

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

No que diz respeito ao direito á tomada de crédito fiscal, puderam os autuantes que uma questão é a análise do direito ao crédito fiscal nas operações de aquisições de mercadorias em geral e em especial da ENERGIA ELÉTRICA para o processo produtivo. Outro ponto, totalmente distinto, é querer dizer, por exemplo, que ENERGIA ELÉTRICA é parte integrante do conceito de matéria-prima ou de material secundário, para efeito de composição da base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias. Ou seja, a base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias nada tem a ver com o direito ao creditamento nas operações de compra e venda de mercadorias e não contraria o princípio da não-cumulatividade, por se referir a uma regra específica para as operações de transferência de produtos fabricados pelos mesmos titulares, desde que essa base de cálculo esteja devidamente formulada. Destacaram ainda que 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.

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

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

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

Já a legislação do ICMS, ponderaram os autuantes, não impõe a adoção de nenhum método de custeio, mas estabelece regras especiais para a formação da base de cálculo nas operações interestaduais de transferência de mercadorias (LEI COMPLEMENTAR 87/96 – art. 13, §4º, inciso II). Observaram que apesar da norma legal não fazer nenhuma opção quanto aos critérios adotados para se fazer o custeio, estabelece a base de cálculo que deve constar das notas fiscais de transferências interestaduais (entre os mesmos titulares, portanto) e diz que a mesma deverá (imposição) ser formada por parte do custo da mercadoria produzida, permitindo apenas o somatório de uma parcela do custo total de CADA MERCADORIA PRODUZIDA, ou seja, a soma de

MATÉRIA-PRIMA, MÃO-DE-OBRA, MATERIAL SECUNDÁRIO e ACONDICIONAMENTO. Nenhum outro tipo de custo de produção, tais como: depreciação, arrendamento, energia, combustíveis - pode ser incluído na mencionada base de cálculo. Assim sendo, o custo da NAFTA PETROQUÍMICA produzida deve ser obtido no processo PRÉ-FLASH, ou, quando este inexistente, no processo ou Unidade de DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA (UDA), pois a NAFTA PETROQUÍMICA é obtida neste momento e está pronta e acabada para ser comercializada.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em seguida destacaram que as melhores explicações que consubstanciaram e fundamentaram a auditoria fiscal-contábil foram aquelas efetivadas pela própria empresa autuada (fls. 176, 177, 262 a 265 e 268-269), pois o processo de refino de petróleo, em algumas refinarias que possuem apenas um único estágio, pode ser praticamente resumido na TORRE OU UNIDADE DE DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA (UDA), também chamada de DESTILAÇÃO DIRETA OU PRIMÁRIA, momento em que se extrai GLP, NAFTA PETROQUÍMICA, GASOLINA, QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV), DIESEL e um produto de fundo denominado de RESÍDUO ATMOSFÉRICO (RAT), que fica no fundo da UDA. Ou seja, neste tipo de refinaria de um único estágio, menos complexa, portanto, este RAT é utilizado como combustível, comercializado ou transferido, como ocorre na usina da PETROBRAS localizada no Rio Grande do Norte, onde o RAT que é transferido para a RLAM e processado na Bahia.

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

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

Os autuantes relataram ainda que o processo de refino começa com o pré-aquecimento do petróleo onde se **consome**, para tal finalidade, energia e/ou combustíveis para aquecimento do forno, combinado com o sistema de TROCADORES DE CALOR (energia térmica) que se verifica através do contato da corrente fria de ÓLEO CRÚ (PETRÓLEO) com as correntes quentes, principalmente, quando existentes sistemas de vários estágios de refino, via tubulações paralelas, ocasionando o aquecimento do petróleo e o resfriamento das diversas correntes quentes, processo esse que produz uma grande economia de energia, tanto para o aquecimento do petróleo quanto para o resfriamento das correntes quentes que saem das torres de destilação com destino a armazenamento nos tanques. Os autuantes reproduziram à fl. 87 um diagrama do processo produtivo de refino de petróleo, que é praticamente uma cópia do que foi anexado pela autuada em sua defesa, às fls. 440, onde a nafta petroquímica é obtida logo no início do processo produtivo. Destacaram que nessa fase ocorre um elevado CONSUMO de energia e combustível para aquecimento do petróleo. Como se trata de CONSUMO de energia e combustível não ocorre a integração dos mesmos aos produtos que sairão posteriormente no processo de destilação, entre eles a nafta petroquímica.

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

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

Nesse sentido, sustentam os autuantes, a correta formação da base de cálculo para as operações de transferência interestadual se dará com o petróleo e citadas misturas e mais a mão-de-obra e

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

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

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

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

Em seguida, os autuantes reproduzem na peça informativa as explicações da REDUC – REFINARIA DUQUE DE CAXIAS - RJ (fls. 87/92 e 350/357) e da REMAN – REFINARIA MANAUS (fls. 93/94 e 358/361), acerca do objeto da auditoria fiscal, a seguir descritas:

Explicação da REDUC-RJ com os respectivos destaques:

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

*A partir dos tanques ela é bombeada para os navios tanque no TABG. Já no TEMADRE a nafta pode ser descarregada nos tanques do próprio terminal ou bombeada diretamente para a BRASKEM através de um*

*duto que passa por dentro de uma estação de medição (EMED) dentro da RLAM.*

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

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

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

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

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

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

Às folhas 87/92 e 358/361 do PAF é reproduzido um diagrama apresentado pela própria REDUC demonstrando qual é o fluxo para obtenção da NAFTA PETROQUÍMICA.

Às fls. 93/94 e 361/362, são reproduzidas as explicações do processo produtivo da REMAN - Refinaria de Manaus, conforme abaixo:

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

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

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

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

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

Foi analisado também, na informação fiscal, os diagramas constantes da obra de SZKLO e ULLER (*Fundamentos do Refino do Petróleo – Tecnologia e Economia*, p. 149-185), onde os autuantes

constatarem que da mesma forma que acontece na Refinaria Duque de Caxias (REDUC) e na Refinaria de Manaus (REMAN), se extrai a NAFTA PETROQUÍMICA (NPQ) na UDA (Unidade de Destilação Atmosférica), sendo, logo a seguir, enviada diretamente para o tanque NPQ. Também foi verificado o mesmo procedimento quando se observou os diagramas do processo produtivo das demais usinas brasileiras, todos registrados no citado livro.

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

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

Na peça de defesa a impugnante apontou também erros na apuração do no que diz respeito a arredondamentos relativos às Notas Fiscais nºs 1118, 1142 e 1442, 1443, 1460, 1469, 1477 e 1478. Os autuantes concordaram com os erros apontados (tabela anexa, fl. 535), modificando o lançamento de ofício nos seguintes meses:

- mês de março de 2009: reduzindo R\$ 366,40, passa o débito para o valor de R\$ 2.483.528,11;
- mês de junho de 2009: reduzindo R\$ 850,51 passa o débito para o valor de R\$ 4.523.426,85.

Para os demais meses, os valores continuam os mesmos.

No tocante à utilização do custo de produção do mês anterior em virtude de não ter ocorrido fabricação no mês/base normalmente adotado nas transferências, os autuantes informaram que é correta a metodologia adotada na ação fiscal, nos seguintes termos: *“O critério empregado foi totalmente devido e nenhum outro, em substituição, sequer foi apontado pela Impugnante. Perfeitamente correto o critério aplicado pelos Auditores Fiscais, pois ocorreu uma transferência e a base de cálculo das operações interestaduais não obedeceu ao previsto na LC 87/96”*.

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

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

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

Ao finalizar a informação fiscal, os autuantes reiteraram a informação de que foram acatados e corrigidos os erros materiais apontados pela impugnante e pediram pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com redução do débito de R\$ 28.743.447,38 para R\$ 28.742.230,47.

## VOTO

O presente Auto de Infração versa sobre estorno de crédito fiscal em decorrência de emprego de base de cálculo nas operações de transferência interestadual (entradas na filial Bahia) com valores superiores ao previsto no art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar 87/96. Trata-se de operações de transferência de nafta petroquímica das unidades de produção da Petrobras, localizadas em Duque de Caxias – RJ (REDUC). A base de cálculo de transferência englobou parcelas ou rubricas não compreendidas dentro dos elementos autorizados pela lei complementar 87/96, ou seja: matéria-prima, material secundário, mão de obra direta e acondicionamento. O Auto de Infração totalizou a cifra de R\$ 28.743.447,38, 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, ao 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. Fundamentou seu pedido nas disposições do art. 39, III, “c”, do RPAF/99, que prescreve que o Auto de Infração deve conter a indicação clara e precisa dos fatos praticados pelo contribuinte e que ensejaram a respectiva cobrança, no intuito de garantir o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório.

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

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

Sob o aspecto da quantificação, foram juntados ao Auto de Infração as planilhas com o “Demonstrativo do Custo Unitário da Nafta por Refinaria” e respectivos resumos mensais dos débitos objeto do estorno de crédito fiscal, com a especificação das contas e valores, considerando tão somente os itens MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO DE OBRA DIRETA e ACONDICIONAMENTO (EMBALAGEM), conforme prescreve o art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96 e correspondente regra contida no art. 17, § 7º, inc. II, da Lei nº 7.014/96 - lei instituidora do ICMS no Estado da Bahia. Isso se encontra especificado, por período mensal e correspondentes NF’s, às fls. 14 a 21 do presente PAF, partes integrantes e inseparáveis do Auto de Infração. Também juntada às fls. 28/33 as planilhas com o detalhamento dos custos de produção informados pela empresa autuada.

Registre-se ainda que nessas planilhas são especificados os custos de produção da nafta petroquímica na Refinaria Duque de Caxias-RJ (REDUC). Importante destacar que nesses relatórios a empresa confirma que a Nafta Petroquímica ou Nafta Braskem (nome comercial) é aquela obtida no processo de destilação direta ou destilação atmosférica (UDA).

Ainda quanto ao nível detalhamento do Auto de Infração, no que se refere aos itens que foram objeto do estorno, os autuantes especificaram que as denominadas “utilidades”, ainda que necessárias ao funcionamento 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 Petrobras localizada na Bahia foi fartamente explicada e documentada 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 contraditório.

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

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 Petrobras e entregues a fiscalização, com o descritivo do processo produtivo da nafta petroquímica e o sistema de custeio adotado, que compõem os documentos constantes das fls. 28/ 33 e 152/337 do PAF. Consta também cópia das notas fiscais de remessa para a Bahia de nafta petroquímica, às fls. 34/43. 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 às fls. 402/403 dos autos: ***“A Petrobras utiliza o custeio por absorção, contemplando todos os gastos do processo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio: trata-se de processo integrado de custeio devidamente compatível com a legislação societária e fiscal, inclusive por força do art. 13, do Decreto-Lei nº 1.589/1977...”*** que dispõe sobre o imposto de renda, tributo da competência da União. 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: *“O Auto de Infração calculou corretamente o custo fiscal da mercadoria?”*: Esta questão se confunde com o mérito e será apreciada no momento oportuno.

Décimo quesito: *Há produtos que, para totalmente comerciais, devem passar por outros processos na mesma cadeia de refino ?*. Essa questão não se aplica a 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 primeiro 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 segundo 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 terceiro 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.

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, a 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 com pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar nº 87/96 fixou ou elegeu, de forma taxativa e literal, os elementos do custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formam a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados. Na hipótese, não é possível ser acrescida à base de cálculo outros itens não previstos expressamente na lei, sob pena de se vulnerar o princípio federativo que assegura igualdade entre os membros da Federação, cujo propósito é definir um critério razoável de repartição da receita tributária entre o Estado de origem da mercadoria e o Estado de destino. A norma legal tem por objetivo, portanto, realizar um dos princípios nucleares da CF/88: o princípio federativo, através da repartição das receitas tributárias do ICMS entre o Estado produtor e o estado de destino das mercadorias.

Nessa diretiva é pacífica a jurisprudência do CONSEF, conforme se pode deduzir das decisões exaradas nos Acórdãos 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 interprete 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 de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários. No silêncio da lei tributária o instituto pode ser importado do direito privado, com a mesma conformação, sem deformações, nem transfigurações. Assim, por exemplo, a compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc., têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário, sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

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

Cabe agora fazer uma breve exegese (interpretação) dos dispositivos normativos em que se fundamenta a exigência fiscal e a questão atinente ao princípio da não cumulatividade citado pela defesa.

O ICMS é, por certo, não cumulativo, conforme mandamento constitucional, *"compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal"* (artigo 155, § 2º, I, da CF /88).

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

Coube então à Lei Complementar 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 amesquinde 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, por ficção, 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 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 final, suportado, pelo consumidor final. Produtor, industrial, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior e aqui, sim, diante do princípio 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.

Voltando ao aspecto contábil da questão posta nos autos observo que foi pontuado corretamente na peça informativa, a partir de literatura especializada, a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS). A primeira (MP) é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que a segunda (MS), entra em menor quantidade no processo produtivo. Já a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo. A título exemplificativo, podemos tomar como referência uma empresa do ramo de vestuário com os seguintes elementos de custos: MATERIAIS DE PRODUÇÃO (MATÉRIA-PRIMA): tecido de algodão; tecido sintético; MATERIAIS SECUNDÁRIOS: linha, botões, etiquetas; MATERIAL DE EMBALAGEM: envelope plástico, caixa e papelão.

Importante destacar ainda as decisões do STJ, na linha de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorporam nem são consumidos em contato direto com o produto, 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 Petrobras 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 impõem 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 Petrobras 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 Petrobras, mas adstrito à unidade de destilação atmosférica (UDA), favoreceu o contribuinte, pois ali se encontram inseridos alguns valores de matéria-prima e especialmente de mão-de-obra de outros processos de refino e não somente da etapa de produção da nafta petroquímica, verificada na unidade de destilação atmosférica (UDA).

No tocante ao processo de produção de nafta, os autuantes, a partir de relatórios apresentados pela própria Petrobrás e tomando por base consultas à literatura técnica especializada, identificaram que processo de refino começa com o pré-aquecimento do petróleo onde há o consumo de energia e/ou combustíveis para aquecimento do forno, combinado com o sistema de trocadores de calor (energia térmica) que se verifica através do contato da corrente fria de ÓLEO CRÚ (PETRÓLEO) com as correntes quentes. Como se trata de CONSUMO de energia e combustível, não ocorre a integração dos mesmos aos produtos que sairão posteriormente no processo de destilação.

Os autuantes reproduziram à fl. 531 um diagrama do processo produtivo de refino de petróleo, que é praticamente uma cópia do que foi anexado pela autuada em sua defesa, às fls. 440, 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 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. 405/406 (*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 o processo).

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

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

É importante frisar que no processo de Destilação Atmosférica (UDA) também são obtidas outras frações do petróleo, além da nafta petroquímica, por diferença de temperatura de 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-se uma 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 das normas societárias. No entanto, para efeito de formação da base de cálculo do ICMS nas operações de TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, também deve ser respeitada a regra de apuração do custo da mercadoria produzida, com a inclusão somente das parcelas de MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA e ACONDICIONAMENTO que podem ser imputadas até a produção final deste produto (NAFTA PETROQUÍMICA), que acontece já no início do processo de DESTILAÇÃO DIRETA ou PRIMÁRIA (UDA), não devendo a mesma ser onerada com outros itens de custo que nada tem a ver com a produção 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., conforme tabela acostada à fl. 247 dos autos. Observo que as citadas rubricas nada tem a ver com a produção da NAFTA PETROQUÍMICA, haja vista que este produto já é obtido no mesmo instante ou em momento anterior à fabricação daqueles outros, pois a NAFTA PETROQUÍMICA já é extraída na torre ou unidade de DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA ou torre de DESTILAÇÃO DIRETA/PRIMÁRIA. Em outras palavras: os produtos listados como “INTERMEDIÁRIOS” são carga ou matéria-prima para fabricação de outros produtos no processo de refino do petróleo, com exceção da NAFTA PETROQUÍMICA.

Assim, partindo das premissas 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, os ditos PRODUTOS OU MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS, a seguir descritos:

*“PB.281 RESIDUO ATMOSFERICO é produzido na unidade de destilação atmosférica U-2110 e é todo consumido na unidade de vácuo.*

*PB. 29A RESIDUO ATMOSFERICO P/CRAQ é produzido na unidade de destilação atmosférica U-2111. Parte é consumida como carga da unidade de craqueamento catalítico, parte como consumo próprio e o restante é enviado para tanques de óleo combustível.*

*PB.259 GASOLEO PARA CRAQUEAMENTO: é produzido na unidade de destilação atmosférica U-2110. Parte é consumida como carga da unidade de craqueamento catalítico e o restante é enviado para tanques de óleo combustível.”*

As demais naftas produzidas no processo de refino da autuada, a exemplo da nafta de coque, originário do processo de coqueamento, a nafta obtida por reforma catalítica (nafta craqueada), com também a nafta hidrotratada, são frações geradas etapas subsequentes à destilação atmosférica, e direcionadas para a formação do “pool” ou mistura de gasolina e de óleo diesel, conforme declarações prestadas e diagramas dos processos produtivos da REDUC e da REMAN, anexados ao Auto de Infração.

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 Petrobras.

Na peça de defesa a impugnante apontou também erros materiais na apuração do imposto no que diz respeito a arredondamentos relativos às notas fiscais 1118, 1142 e 1442, 1443, 1460, 1469, 1477 e 1478. Os autuantes concordaram com os erros apontados (tabela anexa, fl. 535), modificando o lançamento de ofício nos seguintes meses:

- **mês de março de 2009:** reduzindo em R\$ 366,40, passa o débito para o valor de R\$ 2.483.528,11;
- **mês de junho de 2009:** reduzindo em R\$ 850,51, passa o débito para o valor de R\$ 4.523.426,85.

Para os demais meses, os valores lançados continuam inalterados.

Relativamente às correções materiais acima apontadas e demais intervenções, o contribuinte requereu, na peça inicial, que lhe fosse conferida vistas para fins de contraditar as manifestações das autoridades fiscais autuantes, em atendimento aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Quanto a este específico ponto, o colegiado da Junta de Julgamento Fiscal entendeu que

as questões postas na informação fiscal se referiram tão somente a erros de natureza material, não havendo qualquer controvérsia que demandasse a remessa do processo para que o autuado fosse cientificado da peça informativa dos autuantes, visto que foram excluídos, conforme já enfatizado acima, todos os valores reclamados pela impugnante. Frise-se ainda que as correções de erros materiais no processo administrativo fiscal podem ser feitos até de ofício, pelo órgão julgador, não havendo nesta situação afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Ademais, a informação fiscal foi prestada em 14 de março de 2014, quando já estava em vigor a alteração processada no RPAF/99, ao art. 127, pelo Decreto nº 14.898/13, com efeitos a partir de 01/01/14. Através dessa alteração foi acrescentado o parágrafo oitavo ao art. 127, que prescreve a seguinte regra procedimental, aplicável, inclusive, aos processos em curso:

*Art. 127, § 8º - É dispensada a ciência do sujeito passivo na hipótese de refazimento de demonstrativo ou levantamento efetuado em função de argumentos e provas apresentadas pela autuada.*

Por essas razões o pedido de nulidade formulado pelo patrono da empresa não será acolhido pelo colegiado desta Junta de Julgamento.

Acato, portanto, as deduções processadas pelos autuantes nos mesmos valores apresentados pelo contribuinte na peça impugnatória, nas planilhas de fls. 437/438, no que se refere aos erros de ordem exclusivamente material (arredondamentos). Ficam mantidos os demais valores atinentes à base de cálculo nas transferências de nafta petroquímica originárias da Refinaria Duque de Caxias (REDUC-RJ).

No tocante à utilização do custo de produção de mês anterior em virtude de não ter ocorrido fabricação no mês/base normalmente adotado nas transferências, os autuantes informaram que é correta a metodologia adotada na ação fiscal, nos seguintes termos: *“O critério empregado foi totalmente devido e nenhum outro, em substituição, sequer foi apontado pela Impugnante. Perfeitamente correto o critério aplicado pelos Auditores Fiscais, pois ocorreu uma transferência e a base de cálculo das operações interestaduais não obedeceu ao previsto na LC 87/96”*. Esta situação se verificou no mês de novembro/09.

Assim, no que diz respeito a adoção da metodologia de apuração do custo tomando por base o mês imediatamente anterior (jul/09) em que se verificou a fabricação da nafta petroquímica não há qualquer reparo a ser feito. O parâmetro de comparação na auditoria fiscal é sempre retrospectivo, se reportando ao passado. Assim, o custo de produção das transferências verificadas em nov/09 tem que se reportar ao mês imediatamente anterior em que tenha se verificado a produção de nafta.

Está correto, portanto, 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, 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;  
[...]

Observe ainda que em processo fiscal recentemente julgado nesta corte administrativa, tombado sob o número AI 206891.0030/13-8, o colegiado desta 5ª JF, em decisão unânime, deliberou, sobre idêntica matéria, pela PROCEDÊNCIA da exigência fiscal, utilizando os mesmos fundamentos aqui apresentados.

Frente ao acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com as correções operadas na informação fiscal, a pedido do sujeito do sujeito passivo, relativamente aos arredondamentos. O valor do Auto de Infração que era de R\$ 28.743.447,38, passa, após as correções, para R\$ 28.742.230,47, conforme demonstrativo abaixo:

MÊS/ANO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO
JAN/2009	252.715,32	252.715,32
FEV/2009	1.189.932,44	1.189.932,44
MAR/2009	2.483.894,51	2.483.528,11
ABR/2009	1.369.452,13	1.369.452,13
MAI/2009	1.189.932,44	1.189.932,44
JUN/2009	4.524.277,36	4.523.426,85
JUL/2009	3.568.839,23	3.568.839,23
AGO/2009	1.149.165,41	1.149.165,41
OUT/2009	2.540.773,35	2.540.773,35
NOV/2009	3.278.182,17	3.278.182,17
DEZ/2009	3.366.022,39	3.366.022,39
<b>TOTAL</b>	<b>28.743.447,38</b>	<b>28.742.230,47</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0001/14-6**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRAS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$28.742.230,47**, 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, 14 de abril de 2014.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIM – JULGADOR