

A. I. Nº - 206891.0039/14-3
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 22.09.2015

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0145-01/15

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA.
TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS (NAFTA PETROQUÍMICA). Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma sociedade empresária, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 e art. 17, § 7º, II, da Lei nº 7.014/96. Cálculos efetuados conforme disposições legais e orientações da ciência contábil, ramo do direito privado (art. 110, CTN). Não acatados pedidos de nulidade da autuação. Indeferido pedido de realização de diligência ou perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 11/11/14, para exigir o ICMS no valor de R\$5.154.520,18 acrescido da multa de 60%, em decorrência da apuração da irregularidade fiscal, assim descrita: "*utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo*".

Consta ainda que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do ICMS, nas operações de entrada por transferência interestadual, tudo em conformidade com o exaustivo detalhamento efetuado no próprio corpo deste Auto de Infração e que a presente Auditoria envolve apenas o exercício de 2010 e somente operações oriundas da Refinaria de Manaus - REMAN. Estorno do imposto estadual, creditado a maior que o devido, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, nas operações interestaduais de transferência de produto industrializado (nafta petroquímica), superior aos estabelecidos no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

O autuado, através de seu representante legal, apresentou impugnação (fls. 120 a 160). Discorre, inicialmente, sobre a tempestividade da defesa. Identifica-se como 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, de outras atividades correlatas ou afins.

Reclama de generalidade da figura na qual a fiscalização enquadrou sua conduta e da "descrição dos fatos" ao indicar que das planilhas de custos da Refinaria de Manaus foram expurgados os gastos alocados diretamente ou por rateio das contas 4101000002 - Material Intermediário - CONS. INTERMEDIÁRIOS E CONS. GÁS NATURAL" (Energia Elétrica, combustíveis, gás e demais trocadores de calor" utilizados no processo produtivo) e 6420300047 - Ativ. Mat. Refino (material manutenção e outros materiais indiretos) e Ativ. Dep. Refino (depreciação), não os considerando como parte dos itens listados pelo art. 13, §4º, I e II, LC 87/1996.

Suscita preliminar de nulidade por falta da indicação precisa dos fatos imponíveis e da metodologia de cálculo adotada, nos termos do art. 39, III, RPAF/BA. Exemplificou que a Fiscalização expurgou do cálculo do custo fiscal os gastos alocados na contas contábeis ("4101000002 - Cons. Intermediários" e "6420300047 - Ativ. Mat- Refino") para depois, genericamente, reputá-los incompatíveis com a base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96, sem que houvesse referência à composição daquelas contas e a discriminação dos itens cujos custos as integram e a relação entre os gastos ali alocados e o processo de produção da nafta petroquímica. Diz que tais informações são imprescindíveis para o exercício da ampla defesa porque, no debate sobre composição da base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96, o custo da mercadoria produzida apenas pode ser fixado à vista de um determinado processo produtivo.

Conclui que a insuficiência na descrição dos fatos impede o contraditório, caracteriza a nulidade do lançamento fiscal por cerceamento da ampla defesa.

No mérito, explica que recebe nafta petroquímica de estabelecimentos de sua propriedade localizados em outros Estados da Federação, inclusive produzida na REMAN – Refinaria de Manaus (AM). Em razão de se tratar de transferência interestadual de bem entre estabelecimentos empresariais do mesmo contribuinte não há preço de venda da mercadoria, por isso, necessário identificar o custo fiscal para fins de formação da base imponível do ICMS bem, como a quantificação dos débitos/créditos da "operação".

Diz que o lançamento de ofício não indica quais itens não deveriam ser qualificados como matéria prima, material secundário, acondicionamento ou mão de obra, argumentando que o cerne da contenda consiste na determinação do que é efetivamente constituído o custo previsto no art. 13, §4º, I e II, LC 87/1996.

Aduz que, na circunstância, o primeiro parâmetro para determinar o alcance da norma é definir conceitos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, tendo que ser extraídos, precípuamente, à vista do direito privado (art. 110 do CTN).

Entende que o grande equívoco na determinação dos materiais que dão direito ao crédito é que a nova legislação (LC 87/96) é interpretada com base na legislação passada (Convênio ICM 66/1988). Diz, todavia, que 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 concebida pela CF/88, mas também porque derrogado pela superveniência da LC nº 87/96, que tratou diversamente a matéria.

Nesse contexto, defende que é preciso considerar a relação entre o direito à compensação do ICMS recolhido nas operações anteriores e o custo fiscal de transferência, uma vez que 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.

Aduz que é a base de cálculo das operações de transferências de mercadorias industrializadas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte que determina o *quantum* do imposto aproveitado para fins de compensação, nas operações ulteriores. Por isso, 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.

Reitera que o art. 13, §2º se refere aos 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 cumprir com o serviço contratado. Sabe 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 tampouco implica excluir aprioristicamente qualquer bem ou serviço sem verificar que papel possui no processo produtivo.

Transcreve o pensamento da doutrina e jurisprudência (inclusive, do próprio CONSEF) e extrai conceitos da ciência contábil para aduzir que a definição de custos se encontra no direito privado: gastos que a entidade realiza com o objetivo de colocar os seus produtos no mercado. Portanto, seria o uso ou não do bem na produção que definiria o tratamento contábil, e, assim, a possibilidade de ser incluído na base de cálculo de transferência.

Faz a seguinte ponderação: “*ao excluir da base de cálculo da nafta petroquímica os bens das contas contábeis CONS INTERMEDIÁRIOS e CONS GÁS NATURAL e ATIV MAT REFINO sem detalhar as mercadorias que integram-na e tampouco de que forma a impugnante utiliza-os, a fiscalização constituiu o crédito tributário sem o menor amparo na legislação pátria*”.

Questiona a utilização pelos Auditores Fiscais de decisões do STJ, arguindo que não têm correspondência com a controvérsia do presente processo. O REsp nº 1.331.033-SC, ressalva expressamente, a incidência da restrição (energia elétrica) somente ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, e em hipótese de crédito presumido; o REsp nº 1109298/RS (Relatoria do Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011) se dirige às saídas de um Centro de Distribuição paulista que, naquelas operações em discussão, manipulava-se o custo da mercadoria produzida, com a inclusão de parcelas indevidas para formar um preço “próximo ou maior que o valor final do produto”, alterando indevidamente a carga tributária.

Insiste que a diversidade de contexto afasta os fatos do presente processo daqueles dos julgados do STJ, considerando que os custos da empresa autuada são formados estritamente de acordo com a legislação societária.

Em seguida, discorre sobre as peculiaridades da transformação do petróleo em estado natural em nafta e assinala que utiliza o custeio por absorção, o qual contempla todos os gastos do processo, metodologia que está de acordo com o Decreto Lei 1.589/1977. Explica a formação do seu custo fiscal, concluindo que os elementos apresentados demonstram que o lançamento fiscal em questão não possui o menor fundamento, seja porque o procedimento da empresa 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.

Reitera o pedido de nulidade, por erro na determinação dos valores; argui a necessidade de produção de prova pericial e diligência, indicando os quesitos. Questiona o percentual da multa aplicado, da vedação da utilização de tributo com efeito de confisco. Requer o direito de manifestar-se sobre eventuais informações fiscais e a improcedência do Auto de Infração.

Os autuantes, na informação de fls. 430 a 505, salientam que o artigo 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal de 1988 trata de ICMS e atribui à Lei Complementar (87/1996) o papel de fixar a base de cálculo desta espécie tributária. De igual modo, o artigo 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo, quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Neste sentido, a Lei Complementar nº 87/1996, no artigo 13, § 4º, inciso II, prescreve que a base de tributação do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma dos custos de matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Por sua vez, a legislação do Estado da Bahia, através da Lei instituidora do ICMS, nº 7.014/1996, no artigo 17, § 7º, inciso II, e do Regulamento do ICMS, no artigo 56, inciso V, alínea “b”, trazem essa mesma definição, repetindo o que consta da Lei Complementar.

Discorrem sobre a autuação e a descrição exaustiva dos fatos no corpo do próprio Auto de Infração; explicam que a Auditoria Fiscal-contábil foi respaldada em trabalhos técnicos apresentados pela própria PETROBRÁS, quando das suas visitas “in loco”, nas Refinarias de Duque de Caxias (REDUC) localizada no Rio de Janeiro e na Refinaria Landulfo Alves (RLAN) situada na Bahia, e em estudos doutrinários sobre refino de petróleo, nas quais foram obtidos os fundamentos complementares para a confirmação do resultado contido neste Auto de Infração.

Pontuam que faz parte do processo o relatório apresentado ao impugnante, no qual resta detalhado todo o entendimento da fiscalização sobre os fatos auditados.

Assim sendo, o expurgo foi efetuado porque as respectivas contas não se enquadram no conceito de matéria prima, material secundário, acondicionamento ou mão de obra, consoante planilhas, fluxogramas e descritivos. Explicam ainda que nos três meses da amostragem que elaborou (Janeiro, julho e dezembro de 2008), além do petróleo, já estão considerados como parte integrante da matéria prima, os itens reprocessados de querosene, diesel, gasóleo, diluentes, óleos e resíduos, os quais foram misturados com o petróleo para se efetuar o reprocessamento na torre ou unidade de destilação atmosférica (UDA), considerando que é nesta torre de destilação direta ou primária que se extrai a nafta petroquímica comercializada pelo autuado, tudo de acordo com as declarações prestadas pela própria autuada (anexas aos autos) e com o registrado nos livros técnicos mencionados acima, elaborados por pós-doutores e doutores na área de engenharia química, inclusive com apoio da PETROBRÁS.

Aduzem que a partir de tais planilhas e dentro da rubrica “intermediários”, a empresa inclui valores até maiores que a própria matéria-prima, com o rótulo de resíduo atmosférico, resíduo de vácuo, nafta de coque, gasóleo para craqueamento, diesel médio intermediário, querosene de aviação (QAV), diluentes para combustível etc.

Destacam que as citadas rubricas nada tem a ver com a produção da nafta petroquímica, haja vista que o produto final nafta petroquímica já é obtido no mesmo instante ou em momento anterior à fabricação destes produtos, pois a 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. dizem ainda que, como “correntes” ou “frações” de saída da unidade de destilação atmosférica (UDA) pode-se citar 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.

Dizem que tais informações foram obtidas da própria empresa. Discorrem detalhadamente sobre o processo industrial, os fluxos de produção, o custo de produção na refinaria remetente, concluindo que não tem nenhum sentido lógico-operacional ou amparo legal para efeito de definição da base de cálculo nas operações de transferência interestadual, as ponderações formuladas na defesa, pela acima pelo defendant, ao querer justificar a indevida ampliação da base de cálculo. Explica que foram envidados esforços com o fito de se obter todos os esclarecimentos necessários para a conclusão da auditoria, com a expedição de 87 intimações.

Para lastrar o auto de infração, dentre as rubricas apresentadas na planilha de custo da mercadoria (nafta petroquímica) produzida pela autuada, considerou-se como integrante da base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96, a matéria-prima (petróleo e respectivas misturas) e a mão de obra – direta e indireta. Assim, foram excluídas as demais rubricas, pois não integram o conceito de matéria-prima nem de materiais secundários e tampouco de acondicionamento.

Transcrevem o que está prescrito na Constituição Federal e no artigo 13, §4º, II da Lei Complementar 87/1996, que prevê 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 entendido a soma do custo de matéria prima, material secundário, mão de obra e

acondicionamento. Insistem que o disposto da Lei Complementar deve ser interpretado, segundo as normas da ciência contábil (art. 109 e 110, CTN).

Nesse sentido, discorrem sobre os elementos do custo industrial, segundo a doutrina especializada, concluindo que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, segundo a clássica e a atual lição da ciência contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96.

O legislador, ao aprovar tal regramento, foi no sentido de limitar, reduzir a formação da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados (ou mercadorias produzidas) para filiais localizadas em diferentes unidades da federação, na forma do art. 13, §4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da federação.

Com relação ao direito à tomada de crédito fiscal, 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.

Reiteram que em tais operações, a respectiva base de cálculo 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. Chamam a atenção que o legislador ao eleger e listar os elementos de custo da mercadoria produzida que devem compor a base de cálculo, nessas operações, fez a inclusão da mão-de-obra e essa rubrica não tem nenhuma correlação com operações de mercadorias para efeito de creditamento do ICMS.

Descrevem a produção da nafta petroquímica, no processo de refino do Petróleo, assinalando que o estabelecimento utiliza o método de custeio por absorção, exigido na legislação do Imposto de Renda, o que não ocorre com o ICMS. A Receita Federal do Brasil estatui o rateio por absorção, mas estabelece ressalvas para a sua aplicação, no sentido de que parte dos custos deve ser expurgada, o que ocorreu no caso presente. Por outro lado, quanto à base de cálculo do gravame estadual nas transferências, aplica-se o art. 13, §4º, LC 87/1996.

Discorrem sobre os esquemas de refino do petróleo e os seus processos, concluindo que 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 diésel para reprocessamento (conforme planilha de custos entregue e reproduzida nas linhas precedentes e anexadas a este processo).

Afirmam que a correta formação da base de cálculo para as operações de transferência interestadual se dará com o petróleo e citadas misturas, além da mão-de-obra, nada mais, portanto, será permitido ser adicionada à referida base de cálculo.

Depois de outras explicações sobre o fluxo, sobre o processo e o custo industrial, concluem que o custo de produção da nafta petroquímica, para efeito de composição da base de cálculo nas operações de transferência interestadual, deve ser formatado com o somatório dos valores de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento até o momento em que se fabrica esse produto final (nafta petroquímica) e que é levado para os tanques de nafta petroquímica, momento em que se realizam as operações de transferência interestadual. Observam que o rateio por absorção deve levar em consideração somente os custos de produção ocorridos na UDA e fazer o rateio desses custos entre os produtos colhidos, nesse momento, a exemplo de GC, GLP, nafta petroquímica, gasolina, QAV, diesel e RAT explicam que a partir desse custo total, foi feita a composição da base de cálculo das operações de transferência interestadual, deixando apenas

os itens de custo de produção que integrem o conceito de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, procedimento igual constatado a partir das explicações da REMAN e REDUC.

Os Auditores Fiscais procederam a análise comparativa dos custos de produção da nafta petroquímica com os dados da DIPJ (Declaração de IR) e mensuração do custo fiscal; discorrem sobre as orientações da Instrução Normativa 052/2013, aduzindo que se trata de uma norma complementar ao Decreto, interpretativa e que, segundo o RPAF (art. 167, III), não se incluem na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo.

Finalizam e pedem procedência total do ICMS.

É o relatório.

VOTO

Cuida o presente Auto de Infração da exigência de ICMS por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, no valor de R\$5.154.520,18.

Suscita o sujeito passivo, em preliminar, a nulidade da autuação por falta de indicação precisa dos fatos imponíveis e da metodologia de cálculo adotada, nos termos do art. 39, III, RPAF/BA; sob o juízo que tais informações são imprescindíveis para o exercício da ampla defesa. Pede a produção de prova pericial ou diligência fiscal, indicando os quesitos. Questiona o percentual da multa aplicado, da vedação da utilização de tributo com efeito de confisco. Requer o direito de manifestar-se sobre eventuais informações fiscais e a improcedência do Auto de Infração.

Inicialmente, fica rejeitado o pedido de nulidade argüido pelo defendant, haja vista que o PAF (Processo Administrativo Fiscal) está revestido das formalidades legais, apontando o contribuinte autuado, o montante do débito tributário, a natureza da infração, juntando-se os levantamentos e documentos, que permitiram a ampla defesa e o contraditório, como, aliás, exerceu o autuado.

Os Auditores Fiscais expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveram a infração, indicaram os documentos e demonstrativos, seus dados e cálculos, assim como o supedâneo jurídico. A apuração do imposto, assim como a metodologia adotada, consistente em estornar os valores não relacionados com matéria prima, material secundário, de acondicionamento ou mão de obra, estão cristalinamente pormenorizadas, seja no corpo do Auto de Infração, na farta documentação que o acompanha (planilhas, fluxogramas, correspondências, memorandos, descritivos de processo industrial, mídia em CD com arquivos magnéticos etc.).

Não assiste razão ao impugnante no questionamento de generalidade do enquadramento de sua conduta pela fiscalização. Os fatos foram exaustivo e minuciosamente descritos no corpo do próprio Auto de Infração; planilha e relatórios foram elaborados a partir dos documentos fiscais, contábeis e auxiliares do próprio autuado, sendo de seu conhecimento e domínio tais elementos e que serviram à apuração da infração, lavrada com base no art. 13, §4º, II, LC 87/1996.

No curso de tramitação do feito, o sujeito passivo teve conhecimento de todos os atos processuais, observando-se os seus direitos, garantias e o devido processo legal, não existindo violação a qualquer dos princípios do processo administrativo tributário.

Dessa forma, não há falar na existência de qualquer elemento motivador para a decretação da nulidade do processo, exatamente pela obediência, não somente aos ritos, mas, ao constitucional direito ao contraditório e ampla defesa. A forma minuciosa e detalhada como ocorreram a descrição dos fatos e a sua exaustiva fundamentação, tanto no corpo do Auto de Infração e na Informação Fiscal, ainda que de forma repetida, não podem servir à invalidação da exigência ou ofensa ao art. 142 do CTN.

Indefiro o pedido de diligência ou perícia fiscal nos livros e documentos contábeis e fiscais do impugnante, considerando que os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação de juízo de valor, nos termos do art. 147, I, "a", RPAF/BA (Decreto 7.629/1999). Na existência de provas a favor da tese defensiva, deveriam ser juntadas ao presente processo administrativo fiscal, em homenagem à própria verdade material.

A alegação de que a multa aplicada evidencia caráter de confisco, vedada em conformidade com o art. 150, VI CF 88, não pode ser acatada, uma vez que a multa indicada no presente Auto de Infração é legal, com previsão na Lei 7.014/96, em seu artigo 42. Correto que a multa punitiva deve obediência aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, contudo, não se inclui na competência deste órgão julgador declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual (art. 167, I, RPAF/BA) ou apreciação de pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara superior deste CONSEF, a teor do art. 159, RPAF/BA. No entanto, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 10), se, atendida as condições estabelecidas no art. 45-A da Lei 7.014/96, a multa aplicada poderá sofrer redução.

Superadas as preliminares invocadas, passaremos às discussões de mérito.

No mérito, trata-se de Auto de Infração lavrado por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferência de nafta petroquímica produzida e remetida por estabelecimento do mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação (Refinaria de Manaus - REMAN) para o estabelecimento autuado, situada na Bahia, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório dos custos de matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/1996.

Ressalto que o levantamento fiscal baseou-se em documentos e declarações econômico-fiscais fornecidos pela própria empresa, dados colhidos nos arquivos eletrônicos. Todo o procedimento que culminou na apuração da exigência e estorno de crédito fiscal de ICMS, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, nas operações de entradas por transferência interestadual da NAFTA PETROQUIMICA da Refinaria de Manaus, no Estado de Amazonas para o estabelecimento autuado, nesse Estado da Bahia, encontra-se minuciosamente detalhado no corpo do Auto de Infração.

Os gastos não definidos no art. 13, § 4º, II da LC nº. 87/1996 foram expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do crédito, conforme procederam os autuantes.

Não tem procedência para os fins em questão, a alegação do autuado que utiliza o custeio por absorção, contemplando todos os gastos do processo produtivo de refino e que tal metodologia está de acordo com o Decreto Lei 1.589/1977. O custeio por Absorção, também chamado “custeio integral”, consiste na apropriação de todos os custos (diretos e indiretos, fixos e variáveis) causados pelo uso de recursos da produção aos bens elaborados. Neste método computa-se, além dos custos direto de produção (materias primas, materiais secundários,, mão de obra), os custos indiretos (manutenção de equipamentos, gastos com suprimento, depreciação, consumo de energia, controle de qualidade, etc.). Todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os bens produzidos,

A questão referente ao método de custeio por absorção não deve ser analisada, como asseveraram os Auditores, sob o prisma da legislação do ICMS. Justamente por isso, aduzem na Informação Fiscal que "*o custeamento por absorção ou o rateio do custo para se encontrar o custo da mercadoria (NAFTA) produzida, deve ser efetuado nesta etapa*". O modelo é exigido nas normas que regem o Imposto de Renda, e não o ICMS. Ademais, a Receita Federal do Brasil exige o rateio por absorção, mas estabelece ressalvas para a sua aplicação, uma vez que parcela significativa dos custos deve ser expurgada.

Como o próprio nome indica, no custeio por absorção, todos os custos incorridos na produção são absorvidos pelos produtos fabricados, do que não trata a apuração específica de custos, nas transferências previstas no art. 13, §4º, II, LC 87/1996.

Cabível, também ressaltar que as operações em debate encontram fundamento na chamada Lei Kandir e não no Convênio ICM 66/1988, como sugeriu o autuado.

Assevera o autuado que apura o custo fiscal da nafta petroquímica condizente com a legislação fiscal e societária, utilizando-se os custos previstos no art. 13, §4º, II, da LC 87/96. No entanto, restou provado, consoante planilhas, fluxogramas e descriptivos apresentados, que determinados itens não se enquadram no conceito de matéria prima, material secundário, acondicionamento ou mão de obra, conforme exaustivamente narrado no corpo do auto de infração. Constatou que, de forma detalhada, foi apresentado no próprio Auto de Infração, além da cópia entregue para apreciação da defesa, toda a metodologia de apuração da base de cálculo, com a menção expressa dos itens que foram mantidos na sua composição, envolvendo petróleo e resíduos que reingressaram no processo de destilação direta ou destilação atmosférica, mão-de-obra direta e indireta e correspondentes encargos.

Por outro lado, foram agregados ao custo de transferência da nafta, elementos estranhos ao processo de produção daquela mercadoria. Nesse sentido, foram excluídos da planilha de custos da produção de NAFTA PETROQUÍMICA os valores correspondentes a energia elétrica, combustíveis, gás, demais trocadores de calor, material de manutenção, outros materiais indiretos, depreciação; Os custos das etapas do refino do petróleo que não contemplavam a produção da nafta foram excluídos, pois deveriam ter sido apropriados nas mercadorias produzidas em outros processos, da qual a nafta petroquímica não participa, os chamados "intermediários", a exemplo de Unidades de Destilação a Vácuo (UDV), Craqueamento Catalítico Fluido (UFCC) e Coqueamento Retardado (UCR). Tais rubricas que não têm vinculação com a produção da nafta, não considerados parte dos itens listados no art. 13, §4º, II, da LC 87/96.

Agindo assim, o autuado distorceu o quanto prescrito na norma, haja vista a 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), conforme extraído dos fluxogramas e relatórios utilizados na produção da NAFTA PETROQUÍMICA, objeto das transferências em discussão.

O custo de produção, para efeito de formação da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual, deve incluir somente as parcelas de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento que podem ser imputadas até a produção final do produto (NAFTA PETROQUÍMICA). Segundo consta nos autos, a produção final da nafta acontece no início do processo de destilação direta ou primária (UDA) e a partir de então, não deve a mesma ser onerada com outros itens de custo que não tenham relação com a produção da nafta petroquímica. O autuado, contudo, majorou a base de cálculo, em tais operações de transferências, ao incluir no custo da mercadoria produzida, produtos ou materiais classificados pelo autuado como "intermediários", dentre eles, 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., pois a nafta petroquímica já é extraída na unidade de destilação atmosférica ou torre de destilação direta/primária -UDA.

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

A definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a” da Constituição Federal, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei ACORDÃO JJF Nº 0145-01/15

Complementar 87/1996 é específico e não admite interpretação distinta daquela perpetrada pelos Auditores Fiscais. Assim, para efeito de apuração da base de tributação, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos por estabelecimento industrial para filiais, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/1996, norma reproduzida na Lei nº 7.014/1996, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, “b” do RICMS/1997, ou seja, a soma dos custos de matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Cabível ressaltar que as operações do presente PAF ocorreram no período de janeiro a dezembro de 2010.

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.

Sendo o ICMS um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, a final, suportado, pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior (não cumulatividade). Mantido o entendimento da autuada, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência com valor a maior, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

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.

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, no caso em tela, relacionando 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.

O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia trata a questão através dos dispositivos abaixo:

Art. 93 § 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

...
II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:

...
VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;

Desse modo verifica-se que a ação fiscal calcada nos dispositivos legais supracitados encontra-se em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais

do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Por fim, o questionamento da defesa à citação pelos Auditores Fiscais das decisões do STJ, nos Recursos Especiais nº 1.331.033-SC (relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques) ou de nº 1109298/RS (Relatoria do Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011), sob a alegação que não se referem aos fatos em debate, não prejudica a discussão da matéria, mesmo porque a jurisprudência desse Conselho de Fazenda Estadual tem decidido acolhendo a especificidade do comando contido no art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Precedentes nos Acórdãos CJF 0082-12/12; 0432-12/11; CJF 0166-12/13; JJJ N° 0147-04/14

Acolho portanto o demonstrativo elaborado pela fiscalização, caracterizando integralmente a exigência R\$5.154.520,18. Em face do exposto, sou pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

É o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0039/14-3**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.154.520,18**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, Lei 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de agosto de 2015.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR