

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0040/14-1  
**RECORRENTE** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0065-05/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 30/06/2017

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0135-11/17

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. REMETENTE INDUSTRIAL. Restou comprovado que, em dissonância com os critérios previstos na legislação (art. 13, § 4º, II da LC nº 87/1996 e art. 17, § 8º, II da Lei nº 7.014/1996), o recorrente utilizou crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias oriundas de outro estabelecimento da mesma sociedade empresária, fabricante do produto, em valores superiores aos permitidos. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário contra a Decisão da 5ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) proferida por meio do Acórdão nº 0065-05/16, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado no dia 11/11/2014 para exigir ICMS no montante de R\$4.507.015,76, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/1996, sob a acusação de utilização indevida de crédito, em virtude de transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade com base de cálculo superior à fixada na Lei Complementar nº 87/1996 (art. 13, § 4º, II).

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 07/04/2016 (fls. 509 a 554) e decidiu pela Procedência por unanimidade, nos seguintes termos:

### "VOTO

*O presente Auto de Infração versa sobre estorno de crédito fiscal de ICMS em decorrência de emprego de base de cálculo nas operações de transferência interestadual (entradas na filial Bahia) com valores superiores ao previsto no art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar 87/96. Trata-se de operações de transferência de nafta petroquímica das unidades de produção da Petrobrás, localizadas em Minas Gerais (REGAP). 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\$ 4.507.015,76, 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. Disse que esse detalhamento se verificou somente por ocasião da informação fiscal. Fundamentou seu pedido nas disposições do art. 39, III, "c", do RPAF/99, que prescreve que o Auto de Infração deve conter a indicação clara e precisa dos fatos praticados pelo contribuinte e que ensejaram a respectiva cobrança, no intuito de garantir o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório.*

*Não 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 juntadas ao Auto de Infração as planilhas com o “Demonstrativo do Custo Unitário da Nafta por Refinaria” e respectivos resumos mensais dos débitos objeto do estorno de crédito fiscal, com a especificação das contas e valores, considerando tão somente os itens MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO DE OBRA DIRETA e ACONDICIONAMENTO (EMBALAGEM), conforme prescreve o art. 13, § 4o, inc. II, da Lei Complementar no 87/96 e correspondente regra contida no art. 17, § 7o, inc. II, da Lei no 7.014/96 - lei instituidora do ICMS no Estado da Bahia. Isso se encontra especificado, por período mensal e correspondentes NF’s, às fls. 21 a 33 do presente PAF, partes integrantes e inseparáveis do Auto de Infração. Também juntada às fls. 19/20 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 Gabriel Passos- MG (REGAP). Importante destacar que nesses relatórios a empresa confirma que a Nafta Petroquímica ou Nafta Brasken (nome comercial) é aquela obtida no processo de destilação direta ou destilação atmosférica (UDA), conforme diagrama apensada à fl. 70.*

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

*Pelos motivos expostos considero que o Auto de Infração em exame não padece dos vícios formais apontados pela defesa, visto que o mesmo contém a indicação clara e precisa dos fatos que ensejaram a cobrança de ICMS, garantindo ao contribuinte o exercício pleno do direito à ampla defesa e contraditório.*

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

*Considero desnecessária a remessa do processo para a realização de diligência ou perícia fiscal- contábil, por entender estarem presentes nos autos todos os elementos de prova suficientes para a solução da lide, em especial os relatórios elaborados pela própria Petrobrás e entregues à fiscalização, com o descritivo do processo produtivo da nafta petroquímica e o sistema de custeio adotado, que compõem os documentos constantes das fls. 19/103 do PAF. Consta também cópia das notas fiscais de remessa para a Bahia de nafta petroquímica, às fls. 21/33. 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 Petrobrás utiliza o custeio por absorção, contemplando todos os gastos do processo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio: trata-se de processo integrado de custeio devidamente compatível com a legislação societária e fiscal, inclusive por força do art. 13, do Decreto-Lei no 1.589/1977.” que dispõe sobre o imposto de renda, tributo 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.*

*Ainda em razões preliminares a defesa requereu o desentranhamento da informação fiscal em razão da mesma fazer referência a outro PAF, de no 206891.0039/14-34. Houve apenas, neste caso, mero erro material, relacionado à digitação equivocada do no do processo na peça informativa, mas os fatos articulados pelos autuantes estão relacionados às ocorrências objeto da exigência fiscal, verificadas na Refinaria Gabriel Passos, situada no Estado de Minas Gerais, remetente da mercadoria transferida e na Refinaria Landulpho Alves, situada na Bahia - destinatária da nafta petroquímica. Por essa razão não acolho o pedido de*

*desentranhamento da informação fiscal.*

*Houve ainda a alegação de que o Estado da Bahia teria estornado créditos fiscais considerados legítimos na unidade federada de origem das mercadorias. Que a questão foi objeto de processo de consulta junto à SEFAZ do Estado de Minas Gerais, através de expediente próprio, reproduzido na peça defensiva, onde foi manifestado o entendimento de que a base de cálculo nas transferências interestaduais promovidas por estabelecimento industrial comportaria diversas rubricas, entre elas os encargos com exaustão, energia elétrica etc. Alega a defesa que a Bahia, por via indireta, teria declarado a inconstitucionalidade da norma da unidade federada de origem dos produtos contrariando a Constituição Federal e a jurisprudência do STJ e STF e que somente pela via judicial poderia sobrestar os efeitos da legislação do Estado de Minas Gerais.*

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

*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 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. Observe, todavia, que são questões totalmente distintas, conforme foi corretamente abordado pelos autuantes na informação fiscal. Uma coisa é a análise do direito ao crédito fiscal nas operações de aquisições de mercadorias em geral e em especial da ENERGIA ELÉTRICA e PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS para o*

processo produtivo. Outro ponto, totalmente distinto, é querer dizer, por exemplo, que ENERGIA ELÉTRICA é parte integrante do conceito de matéria-prima ou de material secundário, para efeito de composição da base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias. Ou seja, a base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias nada tem a ver com o direito ao creditamento nas operações de compra e venda de mercadorias e não contraria o princípio da não-cumulatividade, por se referir a uma regra específica para as operações de TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS FABRICADOS pelos mesmos titulares, desde que essa base de cálculo esteja devidamente formulada.

É importante destacar que o legislador ao eleger e listar os elementos de CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA que devem compor a base de cálculo nessas operações fez a inclusão da MÃO-DE-OBRA e essa rubrica não tem nenhuma correlação com operações de mercadorias para efeito de creditamento do ICMS.

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 amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (Lei do ICMS-BA). Desse modo verifica-se que os créditos escriturados, e objeto do presente estorno, não são simples aplicação da não-cumulatividade constitucional do ICMS.

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

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Assim sendo, regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

*Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:*

*§ 4o Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

*Assim, a Lei Complementar a seu turno, veicula regras de estrutura que se projetam sobre as demais normas do ordenamento, exceto, óbvio, a Constituição Federal, porque dela recebeu o papel de estabelecer os pilares que serão fundamentos da materialidade (fato gerador, base de cálculo) e arrecadação do ICMS.*

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

*No entanto, tais transferências, são consideradas, 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 operação final, suportada pelo consumidor final. Produtor, industrial, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior e aqui, sim, diante do princípio não cumulatividade do imposto. Mantido o procedimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência superfaturada, deixa de receber parcela do produto que lhe compete no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.*

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

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

*Sob a ótica da Constituição Federal e da LC 87/96 não há como se acolher o argumento defensivo de que o Estado da Bahia não poderia através do exercício de sua competência administrativa glosar créditos fiscais de operações originárias de outras unidades da Federação que extrapolassem os estritos termos definidos na norma geral do imposto. Não constitui esta medida do fisco baiano uma declaração oblíqua de inconstitucionalidade da norma da unidade federada de origem da mercadoria, no caso concreto, Minas Gerais, mas o exercício de uma competência deferida pela lei complementar que enumerou de forma taxativa a composição da base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias resultantes de processo de industrialização.*

*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 Petrobrás adota o sistema de custeio por absorção ou por rateio, que contempla todos os gastos do processo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio: trata-se de processo integrado de custeio que tem a aceitação na legislação do imposto de renda, conforme disposto no Decreto-Lei no 1.589/77 e no art. 290 do Regulamento do imposto (RIR/2009 – Decreto no 3000/09). De acordo com esse regime de custeio a empresa direciona para todos os produtos os custos indiretos, gerais e comuns (fixos e variáveis), levando em consideração o volume produzido e o valor de realização do produto na operação de venda. A legislação do ICMS, por sua vez, não impõe nenhum método de custeio, mas estabelece regras especiais para a formação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais, positivadas na LC no 87/96 – art. 13, § 4º, inc. II. Frente a esse comando normativo, os custos de produção devem ser apropriados, para fins de apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados, considerando a participação dos itens enumerados taxativamente na lei (MATÉRIA-PRIMA, MÃO DE OBRA, MATERIAL SECUNDÁRIO e ACONDICIONAMENTO), que efetivamente tenham participado da produção da mercadoria, no caso concreto, a nafta petroquímica.

Importante destacar que os autuantes não modificaram o sistema de custos da empresa. Conforme ficou provado nos autos, a Petrobrás adota o sistema de custeio por absorção ou por rateio. Todavia, para a nafta petroquímica, a diferença de metodologia entre o trabalho dos autuantes e o empregado pela empresa, foi admitir o sistema de rateio (ou absorção), porém limitado à unidade de destilação atmosférica (UDA), onde é processada a nafta petroquímica, com a inclusão tão-somente dos itens definidos no art. 13, § 4º, inc. II, da Lei LC 87/96.

Observe ainda que os autuantes ao acatarem o sistema de custeio por absorção adotada pela Petrobrás, mas adstrito à unidade de destilação atmosférica (UDA), favoreceu o contribuinte, pois ali se encontram inseridos alguns valores de matéria-prima e especialmente de mão-de-obra de outros processos de refino e não somente da etapa de produção da nafta petroquímica, verificada na unidade de destilação atmosférica (UDA).

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

No tocante ao processo de produção de nafta, os autuantes, a partir de relatórios apresentados pela própria Petrobrás e tomando por base consultas à literatura técnica especializada, identificaram que 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. 392 um diagrama do processo produtivo de refino de petróleo, que é praticamente uma cópia do que foi anexado pela autuada em sua defesa, à fl. 461, onde a nafta petroquímica é obtida logo no início do processo produtivo, sendo submetida posteriormente a tratamento para a retirada de contaminantes e estabilização.

Antes da seção de fracionamento, por sua vez, ocorre a operação de dessalinização do óleo, para remoção de sais, água e suspensões de partículas sólidas. Tais impurezas prejudicam o perfeito funcionamento da unidade de destilação. A operação de dessalinização, portanto, consiste na extração das impurezas através da adição de uma corrente de água de processo que se mistura com os sais, sólidos e água residual contidos no petróleo.

Após esse processo, a matéria-prima é levada ao vaso de dessalgação, onde se dá a separação da fase aquosa contendo sais e sedimentos através de coalescência e decantação das gotículas de água, promovidas pela ação de um campo elétrico de alta voltagem. Aqui também ocorre o uso/consumo de energia elétrica.



*Com o descarte contínuo da salmoura formada, o petróleo dessalinizado é submetido a uma segunda etapa de preaquecimento, antes de ser encaminhado às seções de fracionamento. Essas substâncias utilizadas não integram os produtos que serão obtidos no processo de destilação, pois também serão apenas CONSUMIDOS no processo produtivo ou reaproveitados após o devido tratamento.*

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

*A partir da descrição apresentada é de se concluir que a energia, a água, o vapor e demais produtos químicos utilizados ou CONSUMIDOS, até o momento do ingresso na torre de destilação atmosférica, a exemplo das mercadorias listadas na peça de defesa, às fls. 167/168 (amina neutralizante, amônia, dehaizer, desemulsificante, inibidor de corrosão filmico, inibidor de corrosão para água de refrigeração, soda cáustica), não integram o conceito de matéria-prima nem de material secundário. A exceção fica para o PETRÓLEO, que é misturado com uma pequena parte de RESÍDUO DE ÓLEO e DIESEL PARA REPROCESSAMENTO (conforme planilhas de custos reproduzidas e anexadas ao processo).*

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

*Assim sendo, o custo da nafta petroquímica produzida deve ser obtido no processo PRÉ-FLASH ou, quando este 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 Petrobrás. O produto, na Bahia, é comercializado para a Braskem, que o utiliza no processo petroquímico visando à produção, principalmente de eteno e de hidrocarbonetos aromáticos (benzeno, tolueno e xilenos).*

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

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

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

*Assim procedendo a empresa, configurou-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 atuada, dentro das normas fiscais do Imposto de Renda e da legislação societária. No entanto, para efeito de formação da base de cálculo do ICMS nas operações de TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, também deve ser respeitada a regra de apuração do custo da mercadoria produzida, com a inclusão somente das parcelas de MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA e ACONDICIONAMENTO que podem ser imputadas até 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 atuada como INTERMEDIÁRIOS, na composição do custo, e que se encontram arrolados no presente PAF. Dentre os chamados “INTERMEDIÁRIOS” a atuada 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 têm a ver com a produção da NAFTA PETROQUÍMICA, haja vista que este produto já é obtido no mesmo instante ou em momento anterior à fabricação daqueles outros, pois a NAFTA PETROQUÍMICA já é extraída na torre ou unidade de DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA ou torre de DESTILAÇÃO DIRETA/PRIMÁRIA. Em outras palavras: os produtos listados como “INTERMEDIÁRIOS” são carga ou matéria-prima para fabricação de outros produtos no processo de refino do petróleo, com exceção da NAFTA PETROQUÍMICA.

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

Por sua vez, não foram considerados, a partir dos esclarecimentos prestados pela Refinaria de Manaus - REMAN/AM e Refinaria Duque de Caxias - REDUC/RJ, os ditos PRODUTOS OU MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS, a seguir descritos:

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

PB. 29A RESIDUO ATMOSFERICO P/CRAQ é produzido na unidade de destilação atmosférica U-2111.

Parte é consumida como carga da unidade de craqueamento catalítico, parte como consumo próprio e o restante é enviado para tanques de óleo combustível.

PB.259 GASOLEO PARA CRAQUEAMENTO: é produzido na unidade de destilação atmosférica U-2110.

Parte é consumida como carga da unidade de craqueamento catalítico e o restante é enviado para tanques de óleo combustível.”

As demais naftas produzidas no processo de refino da autuada, a exemplo da nafta de coque, 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 pela própria autuada e diagramas dos processos produtivos da REDUC e da REMAN, anexados ao Auto de Infração.

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

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

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

#### INSTRUÇÃO NORMATIVA No 52/2013

[...]

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

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

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

*[...]*

*Observo 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 do Auto de Infração."*

Com supedâneo no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (RPAF-BA/1999), o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário às fls. 565 a 618, no qual inicia aduzindo a tempestividade da peça e sintetizando a controvérsia.

Preliminarmente, suscita a nulidade do lançamento de ofício, uma vez que entende não ter havido referência ao método de composição dos valores referentes às rubricas glosadas.

A descrição dos fatos, a seu ver, é genérica e contrária ao art. 39, III do RPAF-BA/1999, assim como aos direitos à ampla defesa e ao contraditório. Somente na informação a imputação teria sido descrita e explicada com o nível desejado de detalhes.

Pede o desentranhamento da informação fiscal e a aplicação dos efeitos da revelia, pois tal peça seria concernente a outro lançamento de ofício, de nº "206891.0039/14-34" (fl. 574), e os fatos ali citados não condizem com a realidade, inclusive sob as prismas temporais e da localização do remetente (REGAP/MG). Ainda que se conclua tratar-se de operações semelhantes, o Direito Tributário é regido pelo princípio da tipicidade cerrada, pelo que não se pode utilizar o que chama de interpretação extensiva.

Além disso, os autuantes não teriam analisado o pedido de perícia apresentado na defesa, com 13 (treze) quesitos, em clara afronta ao art. 127, § 6º do RPAF-BA/1999.

Com fulcro nos artigos 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (eficácia territorial das leis), alega a impossibilidade de o Fisco baiano glosar crédito apurado segundo a legislação da unidade federativa de origem, fato que potencializa eventual conflito entre os entes da Federação. O Estado da Bahia, na sua concepção, deveria levar a questão ao STF, em obediência ao art. 102, I, "f" da CF/1988.

No mérito, assegura que nenhuma incorreção existe em referência ao seu procedimento, efetuado de acordo com o art. 13, § 4º, II da LC nº 87/1996, e que os créditos glosados são legítimos, a exemplo daqueles concernentes à energia elétrica, gás natural e material de refino.

No seu entendimento, não há pressuposto para o arbitramento efetuado pela Fiscalização.

Abordando paralelamente os aspectos contábeis, expõe, sob a ótica da técnica industrial, o aproveitamento prático do petróleo em estado natural, juntamente com a produção da nafta, que ocorre via desagregação, gerando uma cesta de produtos com diferentes valores agregados, como solventes, GLP, combustíveis etc. Qualifica de equivocado o entendimento dos auditores de ser a nafta transferida da REGAP/MG exclusivamente produzida na unidade de destilação atmosférica (UDA). Conforme alega, a nafta destinada à BRASKEM não é petroquímica, muito menos parafínica, mas naftênica.

Por isso, utiliza o custeio por absorção, contemplando todos os gastos do processo de refino, com base na realização pelo custo médio, critério que assegura estar em conformidade com a legislação societária e do imposto de renda.

A metodologia utilizada pelos autuantes, de isolar os custos de produção da UDA (unidade de

destilação atmosférica) com o objetivo de apurar os valores de transferência, é errada, pois implica distorção dos custos com os derivados (solventes, GLP e combustíveis, entre outros).

Pugna pela produção de provas, requer diligência e encerra pleiteando o provimento do apelo.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 643 a 653, da lavra da Dra. Ana Carolina Moreira, refuta a tese de nulidade, pois a descrição é clara e os elementos constitutivos do valor lançado encontram-se nos demonstrativos.

Quanto à informação fiscal, conclui ter ocorrido mero erro material, ou seja, uma falha passível de correção, inapta a macular de nulidade o ato administrativo. A perícia foi considerada desnecessária pelo órgão julgador de primeira instância e em um processo de natureza idêntica (nº 206891.0001/14-6) os autos foram encaminhados à COPEC, tendo restado concluído que a exigência procede.

Transcreve trechos do Voto da JJF para alinhar-se ao raciocínio de que o Estado onde se localiza o destinatário, no caso, a Bahia, ao receber as transferências com valores de crédito a maior, deixa de auferir o montante correto das receitas que lhe competem no sistema de repartição engendrado na legislação do ICMS, situação, essa sim, contrária ao pacto federativo.

No mérito, assinala que a LC nº 87/1996 definiu de forma inteligível e taxativa os elementos do custo de produção que podem formar a base de cálculo do tributo, entre os quais não estão energia elétrica, gás natural, material de refino etc.

O uso do sistema de custeio por absorção não autoriza a inserção na base de cálculo de rubricas não previstas no inciso II do § 4º do art. 13 da referida Lei Complementar. Apesar de a legislação do ICMS não estabelecer métodos de custeio, possui regras especiais relativas ao crédito nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade (inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996). Os autuantes, inclusive, admitiram o sistema de custeio de que fez uso o recorrente (por absorção), limitando-o à unidade de destilação atmosférica (UDA), o que favorece o fiscalizado, uma vez que há valores atinentes a tal unidade, especialmente matéria prima e mão de obra de outros processos de refino, que não são exclusivos da produção de nafta.

O recorrente não comprovou que há produção de nafta em outras unidades, motivo pelo qual conclui ter sido acertada a metodologia dos auditores, que nada tem a ver com arbitramento de base de cálculo.

Portanto, opina pelo não provimento da irresignação.

## **VOTO**

No que diz respeito à validade do procedimento administrativo e da Decisão de primeiro grau, que analisou todas as questões ventiladas na defesa (impugnação), os autuantes e os julgadores da instância de origem expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveram o ilícito, indicando os documentos, demonstrativos, dados, cálculos e embasamento jurídico.

Não foi constatada violação aos princípios da legalidade, tipicidade, devido processo legal ou a quaisquer outros de Direito Constitucional, Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º, RPAF-BA/1999), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos minuciosos aspectos abordados pelo contribuinte em suas intervenções processuais.

A metodologia de apuração do ICMS teve como fundamento o art. 13, § 4º, II da LC nº 87/1996, razão por que não acolho o argumento de suposta aplicação indevida da legislação tributária de um Estado (BA), em detrimento daquela do outro (MG). Quanto ao alegado fato de não haver imposto devido à Bahia na base de cálculo arbitrada, razão não assiste ao apelante, pois é a partir

dela que é composto o crédito suportado por esta unidade federativa, cujo excesso foi objeto do lançamento de ofício.

O art. 147, I, "a" do RPAF-BA/1999 permite ao órgão julgador indeferir pedido de diligência ou perícia, desde que entenda que estão presentes nos autos todos os elementos necessários para decidir, situação que não resulta em nulidade.

A doutrina e a jurisprudência de Direito Administrativo consagraram o postulado segundo o qual não há nulidade sem prejuízo, ou seja, o ato não será declarado inválido quando não causar dano. Assim, se o núcleo das garantias do administrado, tais como os princípios da ampla defesa, contraditório, devido processo legal etc. estiver assegurado, não é o caso de invalidade. De acordo com o referido postulado, apenas será expurgado o ato administrativo que causar lesão ao interesse público, aos direitos e garantias fundamentais ou à segurança jurídica.

Os equívocos da informação fiscal não possuem dimensão de tal ordem a atingir os direitos individuais do contribuinte. Não foi por meio dessa peça que o tipo, se é que se pode utilizar esse termo sem reservas na presente seara jurídica, restou fixado, mas com a lavratura do Auto de Infração, que alcança um nível de detalhes considerável, seja na descrição dos fatos, seja na citação de precedentes, dispositivos da legislação, normas jurídicas e contábeis etc.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Com fulcro no art. 147, I, "a" do RPAF-BA/1999, indefiro o pedido de diligência. Todos os elementos necessários ao deslinde da contenda estão presentes nos autos.

No mérito, a Lei Complementar nº 87/1996 fixou, em números fechados, a título de base de cálculo do tributo a ser suportado como crédito pela unidade federativa de destino, os valores atinentes às rubricas matéria prima, mão de obra, material secundário e acondicionamento (art. 13, § 4º, II; sendo o remetente o produtor do bem transferido).

Não se trata do direito genérico de crédito, mas de situação específica, na qual o legislador complementar, no tocante às transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, sendo o remetente o produtor do bem transferido, achou por bem restringi-lo às quatro rubricas acima referidas (art. 13, § 4º, II, LC nº 87/1996): matéria prima, mão de obra, material secundário e de acondicionamento.

O contribuinte, de fato, adota o sistema de custeio por absorção ou rateio. Relativamente à nafta petroquímica, a diferença entre o acertado trabalho dos autuantes e o equivocado método levado a efeito pela pessoa jurídica de direito privado auditada não é propriamente o uso dessa metodologia, mas a sua limitação à unidade de destilação atmosférica (UDA), onde é processada a nafta petroquímica, com a inclusão apenas dos itens definidos no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/1996.

Antes da seção de fracionamento do petróleo na UDA ocorre a dessalinização do óleo, remoção de sais, água e suspensões de partículas sólidas. Em resumo, extração de impurezas por meio de adição de corrente de água de processo, que se mistura com os sais, sólidos e água residual contidos no petróleo. Por conseguinte, energia, água, vapor e demais produtos químicos utilizados até o momento do ingresso na unidade de destilação atmosférica (amina neutralizante, amônia, inibidores de corrosão, soda cáustica etc.) não se encartam na previsão do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/1996.

Acrescente-se a isso o que muito bem percebeu o i. relator "a quo":

*"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 têm a ver com a produção da NAFTA*

*PETROQUÍMICA, haja vista que este produto já é obtido no mesmo instante ou em momento anterior à fabricação daqueles outros, pois a NAFTA PETROQUÍMICA já é extraída na torre ou unidade de DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA ou torre de DESTILAÇÃO DIRETA/PRIMÁRIA. Em outras palavras: os produtos listados como "INTERMEDIÁRIOS" são carga ou matéria-prima para fabricação de outros produtos no processo de refino do petróleo, com exceção da NAFTA PETROQUÍMICA".*

Assim, com fulcro no mesmo fundamento, de não se encartar na previsão do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/1996, também não acolho a alegação de distorção dos custos com os derivados (solventes, GLP, combustíveis etc.).

Conforme ressaltou a i. procuradora parecerista, os autuantes admitiram o sistema de custeio de que fez uso o recorrente (por absorção), limitando-o à unidade de destilação atmosférica (UDA). Entretanto, tal método favoreceu o fiscalizado, uma vez que nele há valores atinentes ao ciclo produtivo como um todo, especialmente matéria prima e mão de obra, de outros processos de refino, que não são exclusivos da produção de nafta.

Acolhendo o bem elaborado Parecer da PGE/PROFIS, por seus próprios fundamentos, alguns já mencionados acima, peço licença para extrair uma parcela dos seus trechos.

*"A LC nº 87/96 definiu claramente de forma taxativa, os elementos do custo de produção que formarão a base de cálculo do tributo, limitando-os a quatro rubricas, - matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento-, entretanto, deixou de conceituar especificamente cada um deles, permitindo ao intérprete da lei, buscar tais conceitos na seara do direito privado, consoante corretamente dito pelo nobre Relator na decisão a quo.*

*Assim, conforme conceitos extraídos da ciência contábil os elementos que compõem o custo industrial seriam três: I- Materiais, que se subdivide em três categorias, matéria-prima, material secundário e material de embalagem; II- mão-de-obra; III- custos indiretos de fabricação.*

*Com efeito, os créditos glosados na presente autuação se referem justamente aos elementos indevidamente incluídos pelo contribuinte na base de cálculo do imposto, a exemplo de energia elétrica, gás natural (combustível), material refino, etc., haja vista, que tais classes não se enquadram no conceito de matéria-prima nem de material secundário e sim de custos indiretos de fabricação, considerando-se que esta rubrica - custo indireto de fabricação- não compõe o custo da mercadoria, conforme previsão legal - LC 87/96, art. 13, § 4º, II, que estabeleceu de forma taxativa tais elementos, acertado o estorno efetuado no presente lançamento.*

*Passemos agora ao segundo ponto do mérito – sistema de custeio adotado pelo sujeito passivo, para o produto em questão.*

*Informa a Recorrente que utiliza o sistema de custeio por absorção ou rateio, que tem por principal característica englobar os custos totais: fixos, variáveis, diretos e/ou indiretos.*

*Aduz ainda, que nos registros contábeis da empresa o custo de produção é formado pelas contas 41 a 49, mas por força do artigo 13, § 4º, inciso II, da LC nº 87/96, o custo da mercadoria produzida é calculado apenas pelas contas 41 a 44 – i.e., matéria prima, materiais, pessoal e serviços de terceiros.*

*Alega que errou a fiscalização ao excluir do processo de produção da nafta petroquímica os gastos com produtos intermediários, afirmando em contrapartida que existem vários produtos secundários que são indispensáveis à produção da nafta, conforme laudos juntados aos autos.*

*Cita como exemplo de produtos que não foram contabilizados no custo encontrado pela fiscalização, a energia elétrica, a água, vapor e demais produtos químicos empregados no processo de produção.*

*Não assiste razão à Recorrente. Muito embora o custeio por absorção seja o critério legal exigido no Brasil, tal sistemática não implica em incluir na base de cálculo do tributo rubricas não indicadas na legislação tributária.*

*Na esteira do quanto explicitado no julgamento de piso, a despeito da legislação do ICMS não determinar nenhum método de custeio, estabelece regras especiais para a formação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais, normatizadas na LC nº 87/96, no supracitado artigo 13, § 4º, inciso II e, por esta razão os custos de produção devem ser apropriados para fins de apuração da base de cálculo nas transferências de produtos industrializados, considerando apenas os itens enumerados taxativamente na lei, quais sejam, matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.*

*No que respeita o questionamento de que a fiscalização desconsiderou a metodologia utilizada pela recorrente para apurar o custo de transferência da nafta produzida e que esta não é exclusivamente produzida na UDA, tal premissa não espelha a realidade.*

*Os autuantes acataram o sistema de custeio por absorção adotado pela Recorrente, apenas adstrito a Unidade de Destilação Atmosférica (UDA) e ainda favoreceram o contribuinte, porque nesta unidade 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 UDA.*

*Quanto ao fato de a nafta transferida ser ou não produzida exclusivamente na UDA, não comprovou a Recorrente sua alegação, apenas afirmando genericamente que os documentos em anexo demonstram que a situação é diversa.*

*Do processo de refino da nafta petroquímica.*

*Alega a Recorrente que o lançamento fiscal não respeitou as premissas metodológicas reputadas corretas, já que segundo ela o fisco apurou a base de cálculo da Nafta Braskem com base nos custos por ela – autuada – indicados, formado em razão de todo o processo de refino, “quando deveria considerar isoladamente o processo produtivo da UDA”, haja vista que desenvolveu seus trabalhos de apuração em cima desse processo.*

*Aduziu também que a fiscalização observou a regra contábil adotada pela Petrobrás – custeio por absorção – todavia, apenas considerou as contas contábeis que compõem o custo fiscal, sem qualquer alteração no método de custeio.*

*Alega, ainda, que a produção da nafta é integrada, que outros derivados do Petróleo são necessariamente gerados e não é possível isolar-se os custos de produção sem violar a legislação ou comprometer a formação do custo dos demais produtos originados do refino.*

*Não se justificam tais questionamentos.*

*Seguindo a mesma linha de entendimento da decisão de primeira instância, o processo de refino foi devidamente explicado pela fiscalização, a partir do qual se concluiu que determinados 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.*

*Que no processo de destilação atmosférica também são obtidas outras frações do petróleo, além da nafta petroquímica, a exemplo do gás combustível, GLP, gasolina, querosene, etc., que constituirá carga de outro processo de separação, a destilação a vácuo, no qual não se extrai qualquer tipo de nafta.*

*Assim, não há, portanto, para fins de apuração do custo de transferência do ICMS nenhum sentido lógico nem operacional em se fazer a incorporação de elementos de custos, de outras etapas ou processos de refino do petróleo.*

*Em relação a inconsistência dos valores apurados no AI e erro da metodologia aplicada, questiona a Recorrente que o valor encontrado na autuação não reflete a aplicação dos critérios que a própria Fiscalização sustenta correto, porque para determina-lo simplesmente expurgou do cálculo realizado pela Recorrente as parcelas que se afirmam incompatível com a base de cálculo prevista na LC 87/96.*

*Questionou ainda, que se a fiscalização entendeu incorreto o custo de produção utilizado e resolveu arbitrá-lo, deveria fazê-lo de acordo com o artigo 938 do RICMS/97.*

*Mais uma vez não assiste razão à Recorrente.*

*Na esteira do quanto dito na decisão de piso o custo de produção pode ser apurado dentro das normas fiscais do imposto de renda e da legislação societária, desde que para efeito de formação da base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais, seja respeitada a regra de apuração do custo da mercadoria produzida, com inclusão somente das parcelas de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, que podem ser imputadas até a produção final da nafta petroquímica.*

*Assim foram considerados no lançamento as matérias-primas, petróleo, nafta, diluentes, diesel, gasóleo, querosene, óleo combustível e resíduos, reprocessados juntamente com o petróleo e foram excluídos o resíduo atmosférico, r. atmosf. p/ crac e gasoleo para craqueamento.*

*Quanto ao fato de arbitrar a base de cálculo conforme artigo 938 do RICMS, não cabe a aplicação deste dispositivo, posto que o caso vertente não se enquadra na hipótese normativa veiculada neste dispositivo regulamentar, que só deve ser aplicado quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto e não for possível apurar o montante real da base de cálculo.*

*Assim, uma vez que considero correto o procedimento adotado na auditoria fiscal, opino pela manutenção da infração”.*

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO DISCORDANTE**

Em que pese o sempre abalisado voto do Conselheiro Relator, peço a devida *venia* para discordar

quanto ao seu entendimento sobre o mérito da autuação, no que tange a apreciação e classificação dos elementos que compõe a base de cálculo prevista no artigo 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

*Ab initio*, faz-se cogente reproduzir o texto legal acima mencionado quanto à base de cálculo das transferências entre estabelecimentos, *in verbis*:

*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:*

*(...)*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da **matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.*** (grifo nosso).

Destarte, vê-se que o legislador usou termos amplos para definir o que é custo da mercadoria produzida. Desta forma, há a necessidade de uma criteriosa interpretação do alcance destes termos (matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento), empregados na norma, para compreender a abrangência da base de cálculo do imposto quanto à mercadoria produzida em certos processos produtivos.

Portanto, para que haja a correta aplicação do dispositivo legal, faz-se importante proceder uma análise dos aspectos fáticos de cada processo fabril para fins de se definir o que seja “custo de produção”, devendo esse exame ser ponderado caso a caso, para adequá-lo ao que se entende por matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

A despeito da existência de metodologia para a apuração do custo de produção industrial, desenvolvida no âmbito da contabilidade de custos, não é possível extrair um único, cartesiano e preciso critério acerca da determinação do chamado “custo de produção” no setor industrial que possa albergar, uniformemente, todo o universo de processos fabris dos mais diversos produtos industrializados, pois, aquilo que é um insumo para um, pode ser um material secundário em outro processo, a despeito de uma classificação contábil.

Aliás, creio que se torna ainda mais complicado o perfeito entendimento dessa metodologia e alcance da legislação na indústria petroquímica, que possui uma cadeia produtiva especial, derivada da natureza do próprio produto e seus múltiplos desdobramentos.

Nesta senda, concordo inteiramente com a assertiva do Contribuinte de que qualquer bem, mercadoria ou serviço adquiridos pela empresa e que necessariamente sejam **vinculados de maneira indispensável ao processo de industrialização** (direta ou indiretamente), vai sim compor o custo de produção do estabelecimento industrial e se enquadrar em uma das categorias prevista no art. 13, §4º, II, da LC 87/96.

Cura ressaltar que **a vinculação ao processo de industrialização é o requisito essencial para que nasça o direito ao crédito**, nos moldes previstos pela legislação complementar, consentânea com a mais moderna jurisprudência do STJ.

Cabe trazer a baila o REsp 1201635/MG, em sede de recurso repetitivo, de relatoria do Ministro Sérgio Kukina que tratou da essencialidade da energia elétrica e a possibilidade de creditamento, sendo assim ementado:

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (CPC, ART. 543-C). ICMS. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA PELAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. ART. 33, II, "B", DA LC 87/96. EQUIPARAÇÃO À INDÚSTRIA BÁSICA PARA TODOS OS EFEITOS LEGAIS. ART. 1º DO DECRETO 640/62. VALIDADE E COMPATIBILIDADE COM O ORDENAMENTO ATUAL. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO: RESP 842.270/RS.*

*1. A disposição prevista no art. 1º do Decreto 640/62, equiparando os serviços de telecomunicações à indústria básica, para todos os efeitos legais, é válida e compatível com a legislação superveniente e atual, continuando em vigor, já que não houve revogação formal do aludido decreto.*



2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 842.270/RS, firmou compreensão no sentido de que o ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida pelas empresas de telefonia, que promovem processo industrial por equiparação, pode ser creditado para abatimento do imposto devido quando da prestação de serviços. Inteligência dos arts. 33, II, b, da Lei Complementar 87/96, e 1º do Decreto 640/62.

3. Ademais, **em virtude da essencialidade da energia elétrica, enquanto insumo, para o exercício da atividade de telecomunicações**, indubitável se revela o direito ao creditamento de ICMS, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade.

4. O princípio da não-cumulatividade comporta três núcleos distintos de incidência: (I) circulação de mercadorias; (II) prestação de serviços de transporte; e (III) serviços de comunicação.

5. "O art. 33, II, da LC 87/96 precisa ser interpretado conforme a Constituição, de modo a permitir que a não cumulatividade alcance os três núcleos de incidência do ICMS previstos no Texto Constitucional, sem restringi-la à circulação de mercadorias, sem dúvida a vertente central, mas não única hipótese de incidência do imposto" (REsp 842.270/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/05/2012, DJe 26/06/2012).

6. Recurso especial a que se dá provimento. Acórdão submetido ao rito do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008. (grifo nosso)

Portanto, segundo o STJ, perquirir as especificidades do processo produtivo de cada tipo de indústria é fundamental para se entender a essencialidade de cada material ou bem no processo fabril e, consequentemente, poder aplicar corretamente a norma do artigo 13, §4º da Lei Complementar nº 87/96.

Cura ressaltar que a essencialidade do produto ou bem deve ser vista como a necessidade na cadeia produtiva da empresa, de maneira direta ou indireta, mesmo antes, durante ou até depois do ciclo do produto final em si, mas que sem ele, o produto final não seria produzido pela primeira vez ou até novamente, ou mesmo que, sem ele, o ciclo produtivo não se repetisse novamente.

Em outras palavras, **o bem a ser considerado como componente do custo de produção previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 é aquele imprescindível, de qualquer forma, ao ciclo produtivo da empresa.**

Dentro dessas premissas, pode-se conceber que **matéria prima ou insumo** como sendo todo material essencial que é empregado durante o processo de fabricação de determinado produto, ou seja, que agrega-se ao produto tornando-se parte dele. Já **material (ou produto) secundário ou intermediário** tem um conceito mais amplo, sendo concebido como qualquer tipo de material também essencial, que pode ser utilizado para a fabricação de um ou vários tipos de produtos, mas que, necessariamente, não faça parte integrante de nenhum deles, mas de alguma forma, participe do ciclo produtivo direto ou indireto do produto final.

Portanto, no caso em questão, entendo incabível a exclusão de gastos como de consumo de eletricidade e materiais intermediários na produção da nafta petroquímica na UDA (Unidade de Destinação Atmosférica), pois, na sua produção é necessário uma gama de materiais e outros produtos, que não só o petróleo, e que devem ser considerados como custo de produção da empresa, por serem fundamentais ao processo produtivo.

Compulsando os autos, tenho por certo que no custo da produção da nafta petroquímica devem ser considerados além da eletricidade, todos os materiais indiretos, uma vez que, além do petróleo, vários outros produtos são elementos essenciais ao ciclo produtivo, a exemplo de produtos secundários, como amina neutralizante, amônia (NH<sub>3</sub>), dehaizer, desemulsificante, inibidor de corrosão fílmico, inibidor de corrosão para água de refrigeração, soda caustica ou hidróxido de sódio (NaOH), todos utilizados no processo destilação, conforme laudos juntados aos autos.

Portanto, não se pode conceber que a fiscalização, de forma estanque, com base em premissas antigas, sem aprofundamento da função de cada material no processo produtivo da empresa e sem interpretar a legislação consoante à jurisprudência, hoje dominante no STJ, que se norteia pela essencialidade dos produtos na cadeia produtiva, entenda somente por aspectos contábeis

quais são os gastos definidos no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/1996, bem como aqueles que devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do crédito.

*Ex positis*, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para reconhecer o direito ao crédito dos produtos secundários e da energia elétrica, alterando a decisão de piso.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0040/14-1**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.507.015,76**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Paulo Danilo Reis Lopes, João Roberto Sena da Paixão e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel e Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de maio de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS