

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0033/17-0  
**RECORRENTE** - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0053-01/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 15/10/2018

## **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0219-11/18**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração comprovada. Não acatada as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 1ª JF, proferida através do Acórdão nº 0553-01/18, que julgou o Auto de Infração Procedente, o qual fora lavrado, em 22/11/2017, para exigir o ICMS de R\$9.528.090,69, acrescido da multa de 60%, inerente ao exercício de 2013, em razão da utilização indevida de 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 um arbitramento da base de cálculo, com base no CTN e na Lei de ICMS, nas operações interestaduais de transferências de produtos industrializados produzido pelo autuado, superior ao que foi estatuído no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, cujo arbitramento foi utilizado como método ou critério para calcular o imposto devido, em função da não entrega pelo contribuinte dos arquivos magnéticos com o detalhamento do custo de fabricação ou custo da mercadoria produzida, mesmo após várias intimações.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após concluir que o Auto de Infração não padece de vícios formais apontados pela defesa; indeferir o pedido de diligência/perícia e consignar que, diversamente do que constou na inicial dos autos, por um lapso, não houve arbitramento da base de cálculo com base no art. 148, do CTN, considerando que os próprios autuantes esclarecem, em seguida, que não adotaram o arbitramento da base de cálculo, uma vez que possuíam os dados necessários para procederem à auditoria (fl. 19), preconizada na LC 87/96.

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

Quanto aos elementos formadores da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa de produtos industrializados, foi consignado pela JF que:

[...]

*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.*

*[...]*

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

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

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

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

**Inerente ao sistema de custeio adotado pela empresa para a nafta petroquímica a JJF concluiu que:**

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

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

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

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

**Por fim, em relação ao processo de refino que resulta na produção da nafta petroquímica e os elementos de custos vinculados a este processo, a JJF considerou que:**

*No tocante ao processo de produção de nafta, os autuantes, a partir de relatórios apresentados pela própria Petrobrás e tomando por base consultas à literatura técnica especializada, identificaram que o processo de refino começa com o pré-aquecimento do petróleo onde há o consumo de energia e/ou combustíveis para*

*aquecimento do forno, combinado com o sistema de trocadores de calor (energia térmica) que se verifica através do contato da corrente fria de ÓLEO CRÚ (PETRÓLEO) com as correntes quentes. Como se trata de CONSUMO de energia e combustível, não ocorre a integração dos mesmos aos produtos que sairão posteriormente no processo de destilação.*

*Os Auditores Fiscais reproduziram um diagrama do processo produtivo de refino de petróleo, que é praticamente uma cópia do que foi anexado pela autuada em sua defesa, onde a nafta petroquímica é obtida logo no início do processo produtivo, sendo submetida posteriormente a tratamento, para a retirada de contaminantes e estabilização.*

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

*Após esse processo, a matéria-prima é levada ao vaso de dessalgação, onde se dá a separação da fase aquosa contendo sais e sedimentos, através de coalescência e decantação das gotículas de água, promovidas pela ação de um campo elétrico de alta voltagem. Aqui também ocorre o uso/consumo de energia elétrica. Com o descarte contínuo da salmoura formada, o petróleo dessalinizado é submetido a uma segunda etapa de preaquecimento, antes de ser encaminhado às seções de fracionamento. Essas substâncias utilizadas, não integram os produtos que serão obtidos no processo de destilação, pois também serão apenas CONSUMIDOS no processo produtivo ou reaproveitados após o devido tratamento.*

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

*A partir da descrição apresentada, é de se concluir que a energia, a água, o vapor e demais produtos químicos utilizados ou CONSUMIDOS, até o momento do ingresso na torre de destilação atmosférica, a exemplo das mercadorias listadas na peça de defesa, às fls. 167/168 (amina neutralizante, amônia, dehaizer, desemulsificante, inibidor de corrosão 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 inexistir, no processo de DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA (UDA), pois a nafta petroquímica é obtida neste momento já que está PRONTA E ACABADA PARA SER COMERCIALIZADA, sendo, então, direcionada para os tanques de armazenamento, conforme demonstrado no diagrama do processo produtivo deste produto que foi apresentado pela própria Petrobrás. O produto, na Bahia, é comercializado para a Braskem, que o utiliza nos processos petroquímicos visando à produção, principalmente de eteno e de hidrocarbonetos aromáticos (benzeno, tolueno e xilenos).*

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

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

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

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

*O custo de produção, conforme já enfatizado acima, pode ser apurado da forma que melhor entender a autuada,*

*dentro das normas fiscais do Imposto de Renda e da legislação societária. No entanto, para efeito de formação da base de cálculo do ICMS nas operações de TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, também deve ser respeitada a regra de apuração do custo da mercadoria produzida, com a inclusão somente das parcelas de MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA e ACONDICIONAMENTO que podem ser imputadas até à produção final deste produto (NAFTA PETROQUÍMICA), que acontece já no início do processo de DESTILAÇÃO DIRETA ou PRIMÁRIA (UDA), não devendo a mesma ser onerada com outros itens de custo que nada tem a ver com a produção da NAFTA.*

*O que houve também no caso em exame, foi uma enorme majoração na base de cálculo, nas operações de transferência de nafta petroquímica, com a indevida inclusão no custo da mercadoria produzida, nos moldes preconizados no art. 13, §4º, II da LC 87/96, de PRODUTOS OU MATERIAIS CLASSIFICADOS pela autuada como INTERMEDIÁRIOS, na composição do custo, e que se encontram arrolados no presente PAF. Dentre os chamados “INTERMEDIÁRIOS” a autuada incluiu itens com o rótulo de RESÍDUO ATMOSFÉRICO, RESÍDUO DE VÁCUO, NAFTA DE COQUE, GASÓLEO PARA CRAQUEAMENTO, DIESEL MÉDIO INTERMEDIÁRIO, QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV), DILUENTES PARA COMBUSTÍVEL etc. Observo que as citadas rubricas nada têm a ver com a produção da NAFTA PETROQUÍMICA, haja vista que este produto já é obtido no mesmo instante ou em momento anterior à fabricação daqueles outros, pois a NAFTA PETROQUÍMICA já é extraída na torre ou unidade de DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA ou torre de DESTILAÇÃO DIRETA/PRIMÁRIA. Em outras palavras: os produtos listados como “INTERMEDIÁRIOS” são carga ou matéria-prima para fabricação de outros produtos no processo de refino do petróleo, com exceção da NAFTA PETROQUÍMICA.*

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

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

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

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

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

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

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

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

*Está correto o entendimento firmado pelos autuantes na formalização do presente lançamento de ofício. Além dos precedentes judiciais citados, há disposição expressa na legislação do Estado da Bahia, contida na Instrução Normativa nº 52/2013, publicada no D.O.E, de 18/10/13, norma interpretativa que trata da base de cálculo nas operações de transferência interestadual. Essa norma se encontra em consonância com o CTN (art. 106, inc. I, art. 100 e art. 96) e com as regras positivadas na LC 87/96 (art. 13, § 4º, inc. II). Em se tratando de norma de caráter meramente interpretativo, a mesma retroage para atingir fatos geradores anteriores à sua*

*publicação. A referida Instrução Normativa também interpreta como deve ser compreendido o conceito de CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA e a questão específica da ENERGIA ELÉTRICA e dos COMBUSTÍVEIS, contidas no item 1 e subitens 1.1 e 1.2 da citada norma. Abaixo o teor das disposições mencionadas:*

*INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 52/2013*

*[...]*

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

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

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

*[...]*

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

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 219 a 234 dos autos, diante das seguintes argumentações:

Preliminarmente, o recorrente arguiu a anulação do processo administrativo fiscal a partir da ausência de vista ao contribuinte para se manifestar sobre a informação fiscal, tendo em vista que nela os autuantes trataram de diversos temas que poderiam ser contraditados pelo autuado, incluindo fatos, diagramas e documentos novos.

Em consequência, segundo o recorrente, o acórdão acabou se maculando de nulidade pela violação dos princípios do contraditório e da ampla defesa, na medida em que deveria ter sido aberto prazo para o recorrente se manifestar sobre a informação fiscal, conforme o art. 127, § 7º, do RPAF, do que cita como parâmetro o Acórdão CJF 0242-11/15 que anulou decisão que não concedeu à PETROBRAS a oportunidade de se manifestar acerca da informação fiscal e demonstrativos.

Também requer a nulidade da autuação por estar desconforme com a legalidade estrita, já que, nos termos dos arts. 101 e 102 do CTN, o âmbito espacial de incidência da norma tributária e, por conseguinte, da competência legislativa, atrela-se sempre ao território em que ocorrido o fato gerador. Logo, se o fato impositivo ocorreu no Estado de Amazonas, escapa à competência do Estado da Bahia a regulamentação normativa do ICMS, sob pena de malferimento ao princípio da territorialidade pela invasão de competência de um ente federativo na competência de outro.

Neste contexto, na apuração do custo de produção da nafta no Estado de origem, deve-se observar não só a LC 87/96, mas, também, a regulamentação conferida pela legislação local. Restando ao Estado da Bahia apenas levar a questão ao STF, através de ADI ou outras ações ordinárias, nos termos do art. 102, I, “f”, e 103, IV e V, da CF/88.

Aduz que na espécie, aplicar-se-á a jurisprudência do STJ, que, amparada em precedentes do STF, a partir dos quais houve reconhecimento de repercussão geral em matéria análoga à presente no RE nº 628.075 RS, decidiu pela impossibilidade de se punir o contribuinte pelo respeito à legislação do Estado de origem.

No mérito, destaca que, no acórdão recorrido, prevaleceu a posição da fiscalização, consistente na imputação de ter a PETROBRAS lançado na base de cálculo do ICMS custos que não seriam classificados como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, razão pela qual concomitantemente pagou mais imposto no Estado de Amazonas e aproveitou a maior o respectivo crédito tributário no Estado da Bahia.

Diz que a controvérsia entre as teses acolhidas no acórdão recorrido, compartilhadas com a fiscalização, e aquelas que a PETROBRAS sustenta pode ser consolidada na seguinte tabela:

<i>Teses da PETROBRAS</i>	<i>Teses do acórdão recorrido</i>
<i>A atribuição dos custos da nafta deve ser realizada ao final de todo o processo produtivo.</i>	<i>A atribuição dos custos da nafta deve ser realizada ao final da etapa produtiva da Unidade de Destilação Atmosférica.</i>
<i>Os materiais utilizados nas primeiras etapas produtivas caracterizam-se como materiais secundários.</i>	<i>Os materiais utilizados nas primeiras etapas produtivas não se caracterizam como materiais secundários.</i>

Diz que o refino de petróleo trata-se de uma produção por desagregação, no qual são produzidos compulsoriamente constituintes intermediários que são misturados, reprocessados e tratados para a especificação de derivados. Por tal razão, não é possível individualizar com precisão os custos relativos a cada um dos produtos finais.

Nessa situação, utiliza o custeio por absorção, contemplando todos os gastos do processo produtivo de refino, com base no critério de realização pelo custo médio: trata-se de processo integrado de custeio compatível com a legislação societária e fiscal, cuja metodologia segue estritamente as regras fiscais e contábeis para a apuração de custos.

Assim, diz não assistir razão à afirmação contida no acórdão recorrido de que não há sentido lógico, nem operacional, de fazer a incorporação de elementos de custos de outras etapas ou processos de refino, porquanto os produtos ainda não estão separadamente identificáveis, tendo em vista que, como o próprio acórdão reconhece, ainda serão reprocessados e desagregados para a formação de outros produtos, do que cita regulamentação sobre a Escrituração Fiscal Digital – EFD, do que destaca que ao cuidar do registro de insumos consumidos em processos de produção conjunta (Registro “K292”), o COTEPE determina o registro de insumo/componente não para cada unidade de produto produzido, ou para cada etapa produtiva, mas de um modo global, relativo à produção conjunta final.

Alega ser inaceitável que, de um lado, o CONFAZ, ao disciplinar a escrituração fiscal, reconheça a inviabilidade de se especificar os custos individuais na produção conjunta, aceitando a atribuição de custos de um modo global, mas, de outro lado, um de seus membros (a SEFAZ/BA) ignore tal regulamento, de modo a exigir que se fixe o custo da mercadoria produzida para cada etapa produtiva, pelos mesmos métodos reputados inviáveis pelo CONFAZ.

Diz que a contabilidade de custos não apresenta solução para o cálculo de custos individualizados de bem produzido a partir de uma produção conjunta enquanto ainda não encerrada a etapa produtiva. Assim, apenas a contabilização conjunta de custos e ao final de todo o processo é factualmente viável, razão pela qual é de se julgar válida a sistemática de cálculo empregada pela PETROBRAS para a nafta.

Por outro lado, partindo do conceito de material secundário contido na Instrução Normativa 52/2013 do Superintendente de Administração Tributária do Estado da Bahia, infere-se que não houve obediência ao seu teor, tendo em vista que diversos itens que se enquadram naquele conceito e foram alocados na conta 6420300047 - Ativ. Mat. - Refino (materiais indiretos) e na conta 4101000002 - CONS INTERMEDIÁRIOS (consumo de intermediários – outros produtos que não são petróleo, mas compõem a produção integrada) foram glosados pela fiscalização com o beneplácito da JFF.

Diz ser o caso do que a fiscalização denominou de “utilidades”, em especial os produtos químicos para proteção ou conservação dos equipamentos, as quais sofrem consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas no processo industrial, exatamente como exige a Instrução Normativa nº 52/2013, do que exemplifica: amina neutralizante, amônia (NH<sub>3</sub>), dehaizer, desemulsificante, inibidor de corrosão fílmico e soda caustica ou hidróxido de sódio (NaOH).

Consequentemente, segundo o recorrente, os elementos apresentados demonstram que o Acórdão recorrido chancelou um lançamento fiscal sem fundamento, seja porque o procedimento da PETROBRAS na apuração do custo fiscal da nafta 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, do que requer a produção de prova técnica, conforme quesitos constantes na impugnação administrativa.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de

1ª instância, no que tange à exigência por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.

Inicialmente, quanto a preliminar de nulidade da Decisão recorrida sob a alegação de, nos termos do art. 127, § 7º, do RPAF, não se deu vistas ao sujeito passivo da informação fiscal, na qual se tratou de temas os quais até então não tinha se manifestado, inclusive fatos, diagramas e documentos novos, há de salientar a inexistência de qualquer fato novo, como afirma o recorrente, nem tampouco “diagramas” e custos produtivos relativos ao próprio contribuinte, por ele apresentados ao fisco, são classificados como “novos demonstrativos ou levantamentos”, como quer fazer crer o recorrente, ao invocar o citado dispositivo regulamentar.

No tocante ao Acórdão CJF nº 0242-11/15, invocado pelo recorrente como parâmetro, pelo qual se anulou a Decisão da JJF por não ter concedido à PETROBRAS a oportunidade de se manifestar acerca da informação fiscal e demonstrativos, há de se registrar que, conforme se pode verificar às fls. 235 (v) a 241 (v), que o referido Acórdão não serve como paradigma ao caso concreto, eis que, naquele PAF, houve novos demonstrativos, refeitos pelos autuantes quando da informação fiscal.

Ademais, para o parâmetro apresentado pelo recorrente, mesmo assim, atualmente, não lograria êxito, tendo em vista a alteração na legislação que acrescentou o § 8º ao art. 127 do RPAF, com vigência a partir de 01/01/2014, no qual estabelece que: *“É dispensada a ciência do sujeito passivo na hipótese de refazimento de demonstrativo ou levantamento efetuado em função de argumentos e provas apresentadas pelo autuado”*.

Assim, diante de tais considerações não vislumbro qualquer prejuízo ao pleno exercício do direito de defesa, razão de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, sob análise.

Inerente a nulidade da autuação por estar desconforme com a legalidade estrita, já que o fato impositivo ocorreu no Estado de Amazonas, escapa à competência do Estado da Bahia a regulamentação normativa do ICMS, sob pena de malferimento ao princípio da territorialidade pela invasão de competência de um ente federativo na competência de outro, há de registrar que:

1. Em se tratando de aplicação de regra estabelecida em Lei Complementar, conforme previsto no art. 13, § 4º, da LC 87/96, a qual trata da apuração da base de cálculo nas operações interestaduais de transferências de mercadorias, os contribuintes localizados em todos os Estados da Federação são obrigados a se submeterem, não podendo atribuir qualquer valor as mercadorias fabricadas e transferidas para outros Estados, sob pena de ferir o pacto federativo.
2. Assim sendo, caso a base de cálculo seja apurada em desconformidade com as regras estabelecidas na citada Lei, implica em aumento ou diminuição da base de cálculo o que reflete no crédito fiscal a ser suportado ao Estado destinatário das mercadorias transferidas.
3. Ressalto, ainda, que cada Estado membro da Federação tem competência para instituir o ICMS, desde que a Lei ordinária não conflite com as regras gerais contidas na Lei Complementar.
4. Para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento industrial para estabelecimentos filiais da mesma empresa, localizados na Bahia, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, norma esta reproduzida na Lei 7.014/96, no seu art. 17, § 8º, II, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.
5. Neste caso, não há qualquer violação ao disposto no art. 167, I, do RPAF/BA, que restringe a competência dos julgadores quanto a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária, visto que não se trata de questão de inconstitucionalidade o cumprimento da norma estabelecida em Lei Complementar, cujas legislações estaduais de origem devem submeter-se.

6. Neste contexto, na apuração do custo de produção da nafta no Estado de origem, ao contrário do que afirma o recorrente, deve-se observar apenas a LC 87/96, cuja legislação estadual deve se alinhar.

Diante de tais considerações, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente.

Quanto ao pedido de perícia, nos termos do art. 147, I e II, do RPAF, o indefiro pois considero suficientes os elementos constantes dos autos para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide, diante do levantamento fiscal e das informações sobre o processo produtivo trazidos aos autos pelo próprio contribuinte.

Quanto ao mérito, em relação a tese do fisco de que a atribuição dos custos da nafta deve ser realizada ao final da etapa produtiva da Unidade de Destilação Atmosférica, enquanto a tese do sujeito passivo é de que a atribuição dos custos da nafta deve ser realizada ao final de todo o processo produtivo, inicialmente, há de ressaltar que não há incompatibilidade entre a apuração do custo por absorção e a constituição da base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II, da LC 87/96.

Assim, a principal divergência entre o procedimento adotado pela fiscalização na apuração da base de cálculo das operações de transferência e a do estabelecimento autuado é que o recorrente tomou como base todos os custos do processo de refino e a fiscalização considerou apenas os custos da Unidade de Destilação Atmosférica (UDA), restrito a matéria prima, material secundário, mão de obra direta e acondicionamento, que é utilizado no processo produtivo, inclusive inserido em outras unidades na produção de outros derivados de petróleo, que não exclusivamente a nafta.

Ressalte-se que a nafta petroquímica comercializada é processada apenas na UDA e não deve incorporar os custos de outros produtos fabricados em outras unidades (UDV/UFCC), que o apelante considerou na base de cálculo de transferência utilizando o sistema de custeio por absorção.

Portanto, a utilização do sistema de custeio por absorção é legal, mas que para efeito de apurar a base de cálculo nas operações de transferências, deve-se restringir aos elementos de custo previstos no art. 13, § 4º, da LC 87/96, considerando-se que não cabe alocar no custo da nafta petroquímica produzida na UDA, outros custos ocorridos nas outras unidades de produção, conforme se procedeu no levantamento fiscal, obedecendo a orientação contida no item 1 da Instrução Normativa nº 52/13, que no item 1.1 conceitua o que deve ser considerado como matéria prima ou material secundário, que reflete o entendimento da administração tributária do Estado da Bahia.

Quanto à outra tese recursal, o recorrente alega que não foram considerados na composição da base de cálculo apurada pelo fisco os materiais: alocados na conta 6420300047 - Ativ.Mat. - Refino (materiais indiretos) e na conta 4101000002 - CONS INTERMEDIÁRIOS (consumo de intermediários - outros produtos que não são petróleo, mas compõem a produção - integrada), a exemplo: amina neutralizante, amônia (NH<sub>3</sub>), dehaizer, desemulsificante, inibidor de corrosão fílmico e soda caustica ou hidróxido de sódio (NaOH), produtos químicos para proteção e conservação dos equipamentos, os quais sofrem consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas no processo industrial, exatamente como exige a Instrução Normativa 52/2013.

Registre-se que na situação presente foi feito um levantamento fiscal que resultou na elaboração de demonstrativos para apurar a base de cálculo de transferência, compondo valores de elementos de custo fornecidos pelo próprio estabelecimento remetente (REMAN), de acordo com o disposto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, cuja disposição legal é taxativa e literal quanto aos elementos de custo que compõem a base de cálculo nas operações interestaduais de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, a saber: matéria prima, mão de obra, material secundário e acondicionamento.

Em consequência, os citados produtos *utilizados no processo de proteção ou conservação de equipamentos*, conforme afirma o próprio recorrente às fls. 232 dos autos, não se enquadram nas rubricas previstas, em razão de não participarem do processo produtivos, mas da manutenção e conservação dos equipamentos, ou seja, pós processo fabril. Logo, não se trata de material secundário como afirma o recorrente e sim material de consumo, consequentemente, não integra a base de cálculo nas operações de transferências.

Portanto, os “materiais indiretos” alocados na “Ativ.Mat. – Refino”, as denominadas “utilidades”,



mesmo necessárias 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”, visto que, apesar de serem utilizadas no processo produtivo, para efeito da apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos industrializados, não se caracterizam como matéria prima, material secundário, mão de obra direta ou acondicionamento, como previsto no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/97.

Do exposto, meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### VOTO DIVERGENTE

Em que pese o bem fundamentado voto o i. Relator, divirjo do posicionamento adotado nesta decisão pelos fundamentos abaixo.

No pertinente as razões de mérito do Recurso Voluntário, a priori, trataremos do arbitramento realizado pelo fisco baiano, com base no art. 22-B, parágrafo único, II da Lei nº 7014/96, ante a ausência da apresentação dos documentos necessários requeridos pelo fisco para a apuração do custo da mercadoria nafta.

Segundo o autuante, a ausência de tais elementos impediu a apuração por parte da fiscalização do valor real da base de cálculo nas saídas em transferência de outros Estados da federação para o estabelecimento autuado, não tendo a recorrente atendido as solicitações de fornecimento das planilhas contendo o detalhamento do custo de produção da nafta petroquímica.

A recorrente informa que tais planilhas solicitadas são inviáveis de serem produzidas, eis que a empresa autuada utiliza o **custeio por absorção**, não sendo possível isolar-lhe os custos de produção sem violar a legislação sobre o tema (art. 13 do Decreto-Lei nº 1.589/1977) ou comprometer a formação do custo dos demais produtos originados do refino.

Pontua, inclusive, que a impossibilidade fática é resultado da natureza do processo produtivo de refino – produção por desagregação do petróleo –, no qual são gerados compulsoriamente constituintes intermediários que são posteriormente misturados, processados e tratados para a especificação de derivados.

Diante da ausência dos dados requeridos, o autuante, com base em decisão exarada pelo STJ, realizou o arbitramento com base na *Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) de 2011 – Ano Calendário de 2010, entregue à Receita Federal do Brasil, tomando por base os números correspondentes ao custo de matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, e excluídos os demais custos, cujo total obtido foi calculado o percentual desse custo em relação ao custo total dos produtos declarados na DIPJ, obtendo, assim, o percentual de 47,56% a título de custo, que foi considerado para o cálculo da base de cálculo arbitrada, conforme detalhado nas planilhas constantes às fls. 10 e 11 dos autos.*

Neste passo, em sede recursal, a recorrente apresentou laudo técnico de processo semelhante, já em fase judicial, no qual o perito Paulo Vieira “*explicou todos os procedimentos até então adotados, em base a teste, de forma a comprovar a metodologia adotada pela Embargante para apuração dos custos e preço da nafta petroquímica, produzida em outra unidade da federação e transferida para estabelecimento do próprio Estado da Bahia...*” e “*compreendeu e concordou com a metodologia adotada pela perícia...*”.

Em processo semelhante, de minha relatoria (AUTO DE INFRAÇÃO Nº 206891.0038/14-7), tal laudo técnico foi objeto de perícia junto à ASTEC, para que fosse emitido Parecer Técnico sobre o tema em apreço.

Em Parecer Exarado, da lavra do auditor fiscal diligente Joao Vicente Costa Neto, o mesmo afirma que:

*“... como bem destaca o sujeito passivo à fl. 547 dos autos, o arbitramento da base de cálculo, em relação à situação fática em análise, não poderia se efetuar com base na DIPJ, pois nela se apresentam as informações consolidadas de todas as unidades do Contribuinte Autuado, a PETROBRAS, e não as informações específicas da unidade do Contribuinte Autuado de IE 009.073.803, CNPJ/MF 33.000.167/0143-23, estabelecida na RDV BA 523 KM 4 S/N, MATARIPE, SÃO FRANCISCO DO CONDE, BAHIA.*

*Entende este diligente que a constituição da base de cálculo do crédito tributário do ICMS, por arbitramento, amparado por informações extraídas da DIPJ, consubstanciado no art. 22-B, II da Lei 7014/96, diz respeito a ocorrências de fatos geradores em Contribuintes que não possuam filiais, ou seja, apenas um estabelecimento.” (grifo nosso).*

Deste modo, restaria prejudicado o arbitramento realizado pela autoridade fiscal, eis que o Perito Técnico determinado pelo TJBA em processo análogo, bem como Perito da ASTEC atestaram: a) que a metodologia aplicada pelo contribuinte estava correta e b) que a DIPJ não poderia embasar o arbitramento da base de cálculo, pois nela se apresentam as informações consolidadas de todas as unidades do Contribuinte autuado e não as informações específicas da unidade do Contribuinte autuado.

Não se está aqui condenando a utilização da DIPJ para o arbitramento, até porque a própria legislação assim determina em seu art. 22-B. O que se está questionando é a utilização de uma DIPJ consolidada de todas as unidades da recorrente, para a realização de arbitramento da unidade autuada, sendo assim, inconcebível.

Quanto à apuração do custo da NAFTA, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências da nafta petroquímica de outros estabelecimentos para o estabelecimento autuado.

Primeiramente, afirmo que não há discordância do entendimento da taxatividade do rol do custo da mercadoria produzida, qual seja: matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento é taxativo.

O ponto que enseja discordância entre o posicionamento adotado pela autuação bem como pelo julgador de piso diz respeito ao entendimento de quais produtos estariam abarcados por estas rubricas, eis que o legislador assim não determinou expressamente.

Compulsando os autos, restou claro que a NAFTA petroquímica utilizada na transferência em apreço é produzida e acabada para comercialização no início do processo de destilação do petróleo (UDA – Destilação Atmosférica ou Torre de Pré-Flash).

Assim, os produtos: *RESÍDUO ATMOSFÉRICO, RESÍDUO DE VÁCUO, NAFTA DE COQUE, GASÓLEO PARA CRAQUEAMENTO, DIESEL MÉDIO INTERMEDIÁRIO, QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV), DILUENTES PARA COMBUSTÍVEL etc. (...) nada têm a ver com a produção da NAFTA PETROQUÍMICA.*

Outro ponto de total importância é o de que *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), como também a nafta hidrotratada, são frações geradas em etapas subsequentes à destilação atmosférica, e direcionadas para a formação do “pool” ou mistura de gasolina e de óleo diesel, conforme declarações prestadas pela própria autuada e diagramas dos processos produtivos da REDUC e da REMAN, anexados ao Auto de Infração, não sendo, desta forma, objeto de análise da nafta em apreço, qual seja, a destinada para comercialização.*

Deste modo, confrontando a apuração da base de cálculo realizada, peço vênia para reproduzir o voto do ilustre conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, que em processo semelhante (acórdão 0281-11/15), tece de maneira clara e brilhante o posicionamento por mim defendido e adotado, considerando para efeito apuração da base de cálculo a energia elétrica bem como os demais produtos utilizados na produção da nafta destinada a comercialização. Vejamos:

*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 D ESTADO DA BAHIA SECRETARIA DA FAZENDA CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF) ACÓRDÃO C/JF Nº 0281-11/15 26 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, indubitoso 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 restringir 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, conseqüentemente, 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 o de consumo de eletricidade e materiais intermediários na produção da nafta petroquímica, 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 (NH3), dehaizer, desemulsificante, inibidor de corrosão filmico, 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.*

Assim, por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0033/17-0**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$9.528.090,69**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “F”, da Lei nº. 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Elde Santos Oliveira e José Rosivaldo Evangelista Rios.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de agosto de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS