

PROCESSO - A. I. N° 206891.3032/16-6
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0044-01/17
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 05/10/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0268-12/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO (NAFTA PETROQUÍMICA). A base de cálculo é o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 e art. 17, § 7º, II, da Lei nº 7.014/96. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Não acatadas as preliminares de nulidade da autuação. Rejeitado pedido de realização de diligência ou perícia fiscal-contábil. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio Acórdão 1ª JJF N° 0044-01/17, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 11/08/2016, com a seguinte imputação: “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior ao estabelecido em lei complementar, convênio ou protocolo*”. “*Trata-se de estorno de crédito do ICMS em função de erro na determinação da base cálculo, tudo em conformidade com o exaustivo esclarecimento entregue à empresa sobre a metodologia adotada na presente Auditoria Fisco-Contábil*”. Período da autuação: janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2012.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 24/03/2017 e decidiu pela Procedência por unanimidade, nos termos a seguir reproduzidos.

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, Refinaria de Manaus, localizada no Estado do Amazonas (REMAN). A base de cálculo de transferência englobou parcelas ou rubricas não compreendidas dentro dos elementos autorizados pela Lei Complementar 87/96 (art. 13, § 4º, inc. II), ou seja: matéria-prima, material secundário, mão de obra direta e acondicionamento. O Auto de Infração totalizou a cifra de R\$ 7.675.047,13 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.

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 auditoria fiscal-contábil foi antecedida de visitas “in loco”, nas Refinarias de Duque de Caxias (REDUC) localizada no Rio de Janeiro e na Refinaria Landulfo Alves (RLAM) situada na Bahia e após estudos doutrinários devidamente respaldada em trabalhos técnicos apresentados pela própria PETROBRÁS.

Com relação ao argumento de erro no critério quantitativo do lançamento fiscal, da utilização indevida do “coeficiente fiscal” na apuração do “custo fiscal de transferência”, com base no “custo de produção” encontrado, verifico que 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 documentos fiscais presente PAF, partes integrantes e inseparáveis do Auto de Infração. Também juntada aos autos as planilhas com o detalhamento dos custos de produção informados pela empresa autuada. As questões meritórias serão discutidas no momento da análise de mérito.

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 imponível 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 descriptivo do processo produtivo da nafta petroquímica e o sistema de custeio adotado, que compõem os documentos constantes das fls. 09/63 do PAF, inclusive, um Parecer da Procuradoria Geral do Estado da Bahia - PGE, sobre as questões atinentes à base de cálculo nas transferências interestaduais. Consta também uma discriminação das notas fiscais relativas às operações de remessa para a Bahia de nafta petroquímica, às fls. 43/49. 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 da declaração defensiva às fl. 81 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 PETROQUÍMICA 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: “Qual foi a forma correta de apuração do custo fiscal da NAFTA?”: Esta questão se confunde com o mérito e será apreciada no momento oportuno.

Décimo quesito: Qual o livro ou documento fiscal exigido pela fiscalização e cujo fornecimento é exigido pelo legislador tributário? Livros e documentos previstos na legislação, conforme pode ser observado na Intimação de fls. 55/56.

Décimo primeiro quesito: O arbitramento realizado na infração 01 foi realizado de acordo com o art. 938, IV, “a” do RICMS/97? Qual seria o valor estimado com a aplicação da legislação do Rio de Janeiro (RJ)? A apuração do débito não foi feita mediante o arbitramento da base de cálculo, prevista no art. 148, CTN. Prejudicada, então, a segunda pergunta.

Décimo segundo 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 terceiro 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 quarto 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 adstritos a essas etapas do processo produtivo da autuada.

Décimo quinto 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.

Sobre a alegação de nulidade do Auto de Infração por vício de competência, tendo em vista a aplicação indevida da legislação tributária, especialmente, os artigos 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (que tratam de extraterritorialidade), a fiscalização não poderia aplicar a legislação baiana a fatos geradores praticados em outra unidade de Federação, a do Estado do Amazonas e nenhuma incorreção há no seu procedimento ao aplicou as normas do Estado de origem na apuração do seu custo fiscal.

Não é igualmente correto o entendimento do autuado que Estado da Bahia diverge do alcance que o Estado de Amazonas atribuiu aos elementos do custo de produção das mercadorias nas transferências interestaduais de produtos industrializados, e que sua desconsideração incidiria em ofensa aos artigos 1º, 18, caput, e 25, §º 1º, da Constituição Federal.

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

Afastada as questões preliminares e o pedido de nulidade da autuação, 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 ACONDICIONAMENTO 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 às 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 (FIPECAFI), 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. 6^a ed. rev. e atual. Editora Atlas: São Paulo, 2003. P. 126).

O contribuinte, por sua vez, nas considerações, defensivas, tentou estabelecer uma relação entre o direito de apropriação de crédito fiscal e a formação da base de cálculo nas de transferência de produtos fabricados. Observo, todavia, que são questões totalmente distintas, conforme foi corretamente abordado pelos autores 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.

Com relação ao princípio da não cumulatividade, citado pela defesa, sabe-se que 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 desonrar 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 imponível 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 constitucionalidade da norma da unidade federada de origem da mercadoria, no caso concreto, Amazonas, 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.

No que respeita a alegação de vício de competência, nos termos do art. 102 do CTN, que trata de extraterritorialidade das normas, aduzindo que a fiscalização não poderia aplicar a legislação baiana a fatos geradores praticados no Estado do Amazonas, não se discute, em absoluto, que o estabelecimento da empresa, localizado em Manaus, efetivamente teria subordinado-se ou não às regras da legislação local, na apuração do ICMS, no momento da transferência interestadual.

Veja este aspecto da norma do Código Tributário Nacional, in verbis:

Art. 102 - A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Dessa forma, a legislação tributária vale, em princípio, nos limites do território da pessoa jurídica que edita a norma. Apenas por exceção, a norma pode alcançar sujeitos passivos fora do Estado Federal, do Município ou Estado.

Importa, assim, que a legislação do Estado amazonense, sobre tributo de competência estadual, não poderia ter efeitos extraterritoriais, repercutindo nesta unidade da Federação e, em particular, em prejuízo da arrecadação baiana.

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. 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.

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.

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 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, dehazer, desemulsificante, inibidor de corrosão fílmico, inibidor de corrosão para água de refrigeração, soda cáustica), não integram o conceito de matéria-prima nem de material secundário. A exceção fica para o PETRÓLEO, que é misturado com uma pequena parte de RESÍDUO DE ÓLEO e DIESEL PARA REPROCESSAMENTO (conforme planilhas de custos reproduzidas e anexadas o processo).

Logo, a base de cálculo nas operações de transferência interestadual se dará com o petróleo e citadas misturas e mais a mão-de-obra, com os respectivos encargos sociais. Nada mais, portanto, é permitido ser 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 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-se uma grande distorção do quanto está prescrito no art. 13, §4º, II da LC 87/96, haja vista a ocorrência de uma enorme ampliação indevida da base de cálculo nas operações de transferência interestadual, já que a nafta petroquímica é produzida e acabada para comercialização no início do processo de destilação do petróleo (UDA – Destilação Atmosférica ou Torre de Pré-Flash).

O custo de produção, conforme já enfatizado acima, pode ser apurado da forma que melhor entender a autuada, dentro das normas fiscais do Imposto de Renda e 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 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 CRAQUEAMENO, 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, 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 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;

[...]

A nota fiscal de transferência nº 203, de 29/03/2012, não consta da exigência fiscal porque não representou ofensa em face das regras previstas no art. 13, § 4º, inc. II da LC 87/96.

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

O representante do recorrente interpôs com Recurso Voluntário, de fls. 254/301, reproduzindo parte final do voto da decisão de piso, dizendo que juntou os documentos e provas fidedignas que afastam qualquer dúvida em relação aos fatos consignados, o que por certo o julgamento é de inteira improcedência do Auto de Infração lavrado.

A Recorrente, em sua defesa, 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.

Nesta toada, apresenta uma síntese dos fatos e fundamentos que lastrearam a cobrança fiscal; argui a nulidade do lançamento fundamentada no art. 39, III, “c” do RPAF/99, que prescreve que o Auto de Infração deve conter a indicação clara e precisa dos fatos praticados pelo contribuinte e que ensejaram a respectiva cobrança, no intuito de garantir o exercício dos direitos à ampla defesa e ao contraditório.

Desta forma, a descrição precisa dos fatos e o nexo de causalidade entre eles e determinada capitulação legal são requisitos indispensáveis do auto de infração. É a partir daquilo que consta no Auto de Infração – e não em eventuais materiais colhidos para produzi-lo – que o contribuinte apresentará a sua defesa, para instaurar o contraditório e expor as razões pelas quais entende indevido o lançamento fiscal. Por conseguinte, é evidente que a falta caracterizou afronta ao art. 39, III, do RPAF.

Conclui afirmando que a insuficiência da “descrição dos fatos” consignada no auto de infração não estabeleceu com a necessária precisão a conduta imputada, impediu o contraditório e, neste caso, sem qualquer dúvida caracterizou nulidade do lançamento fiscal.

Em paralelo, pede a nulidade da decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, visto que ela violou o princípio do contraditório, na medida em que depois de negar aplicação ao art. 127, §7º do RPAF, em razão do qual deveria abrir prazo para a Recorrente se manifestar sobre as informações fiscais, in verbis:

Art. 127. O autuante terá o prazo de 30 (trinta) dias, contado da apresentação da defesa, para prestar a informação fiscal.

§ 7º Se na informação fiscal forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, o órgão preparador deverá dar ciência ao sujeito passivo, observado o disposto no § 1º do art. 18

Pede a nulidade da Nulidade da decisão. Violação aos arts. 123, §3º, 145, caput, e 150, II, do RPAF e ao Princípio da Ampla Defesa. E em consequência, a improcedência da suposta infração apontada no Auto, ou caso assim não entenda, submeta os autos à perícia ou diligência para a comprovação dos fatos alegados na impugnação aqui reiterados.

Pede a Aplicação da legislação tributária. Arts. 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Impossibilidade de o Estado da Bahia glosar crédito apurado segundo a legislação do Estado de origem. Potencial conflito federativo. Nulidade da decisão a quo por violação ao art. 167 do RPAF.

Logo, depreende-se que a legislação do Estado de origem é aplicável na apuração do custo de produção da mercadoria, seja por lá ocorrer a qualificação (ou não) dos bens que participam do processo produtivo entre os itens listados no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, seja também porque naquele território se constituiu a obrigação tributária em razão da qual é pago o ICMS que se torna crédito fiscal no Estado de destino.

Neste contexto, na apuração do custo de produção da Nafta Petroquímica no Estado de origem, a Recorrente valeu-se do art. 13, §4º, II, da LC 87/96 e, ainda, da regulamentação lhe conferida pela legislação local, entre as quais o Decreto nº 20686/1999 do Estado do Amazonas.

Consequentemente, nenhuma incorreção há no procedimento da Recorrente que aplicou a legislação do Estado de origem na apuração do seu custo fiscal e não é dado o Estado de destino desconsiderá-la, pois, como demonstrado, aplicar-se-á a legislação em que situados os bens e/ou constituídas as obrigações tributárias.

Explica que aplicar-se-a 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 a impossibilidade de se punir o contribuinte pelo respeito à legislação do Estado de origem, que trancreveu.

No mérito tece as seguintes argumentações:

Diz que: a correta apreciação da controvérsia não prescinde da análise de 4 (quatro) aspectos principais: 1º) a composição dos elementos formadores da base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos industrializados entre estabelecimentos da mesma empresa, que se encontram listados em norma específica do ICMS – o art. 13, § 4º, inc. II, a LC nº 87/96; 2º) o sistema de custeio adotado pela Recorrente para o produto; 3º) o processo de refino que resulta na produção da NAFTA PETROQUÍMICA e os elementos de custos vinculados a este processo, e; 4º) a compatibilidade entre as premissas contábeis e metodológicas indicadas corretas pela Fiscalização e o valor apontado para a supostamente correta base de cálculo nas operações utilizadas para, a partir dela, glosar o crédito tributário que se diz apropriado de forma indevida.

Afirma que a decisão recorrida parte do pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar nº 87/96 fixou ou elegeu, de forma taxativa e literal, os elementos do custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formam a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados.

Entretanto, o alcance da definição apresentada pelo art. 13, §4º, II da LC nº 87/96 não deve e não pode ser restrita a definições abstratas de cada um dos elementos que o compõem, pois se deve também compreendê-la a partir: (i) do regime de não-cumulatividade previsto no art. 150, §2º, I, da Constituição Federal; (ii) das razões pelas quais o legislador instituiu-os (interpretação teleológica); (iii) do uso de determinado bem em um dado processo produtivo, e; (iv) dos demais preceitos da LC nº 87/96 e do Sistema Tributário Nacional (Interpretação sistemática).

Reitera que a decisão recorrida parte do pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar nº 87/96 fixou ou elegeu, de forma taxativa e literal, os elementos do custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formam a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados.

Porem, o alcance da definição apresentada pelo art. 13, §4º, II da LC nº 87/96 não deve e não pode ser restrita a definições abstratas de cada um dos elementos que o compõem, pois se deve também compreendê-la a partir: (i) do regime de não-cumulatividade previsto no art. 150, §2º, I, da Constituição Federal; (ii) das razões pelas quais o legislador instituiu-os (interpretação teleológica); (iii) do uso de determinado bem em um dado processo produtivo, e; (iv) dos demais preceitos da LC nº 87/96 e do Sistema Tributário Nacional (Interpretação sistemática).

Assevera que, no Acórdão sugere-se que o art. 13, §4º, II da LC nº 87/96 possui fundamento de validade no Pacto Federativo e busca definir um critério razoável de repartição da receita tributária entre o Estado de origem da mercadoria e o Estado de destino.

Entretanto, a premissa não resiste a um confronto com a Constituição Federal. A repartição de receitas tributárias de ICMS nas operações entre Estados diversos é realizada com base na natureza das operações e das alíquotas internas e interestaduais, nos termos dos seus arts. 155, II c/c §2º, IV a VIII, da CF. Logo, a finalidade do art. 13, §4º, II da LC nº 87/96 não é repartir receitas, mas, na verdade, operacionalizar a transferência de créditos de ICMS para fins de garantir, entre outros, o respeito ao princípio da não-cumulatividade.

Para tal a finalidade da norma é permitir que o ônus do imposto recaia, apenas, sobre a diferença entre créditos e débitos de ICMS apurados pelo Contribuinte ou, mais precisamente, ao valor que se agregou à cadeia de consumo, apurado no momento da operação tributável.

Entretanto, nas transferências internas ou interestaduais não há preço e, consequentemente, tornou-se necessário instituir critérios para atribuir conteúdo econômico ao bem transferido, que, enfim, representa na verdade um mecanismo para garantir o regime da não-cumulatividade, de modo que o ICMS incida tão somente no valor agregado em cada estabelecimento, evitando, assim, a incidência em cascata do tributo na cadeia produtiva.

Assim, o crédito fiscal transferido jamais poderá ser inferior ao importe que o Contribuinte poderia aproveitar na compensação com operações propriamente ditas com as mercadorias transferidas – para abatimento do ICMS devido em vendas a outros contribuintes, p.ex. –, sob

pena de malferimento do Princípio da não-cumulatividade.

Esse vínculo entre a não-cumulatividade e os parâmetros adotados pela LC 87/96 para fixar a base de cálculo é confirmado ao se constatar, por exemplo, que um estabelecimento industrial situado em determinado Estado que transfira integralmente sua produção para outro, possui direito de valer-se, para compensação com as operações supervenientes realizadas no destino, de todo o crédito que poderia utilizar na origem.

Inclusive, o próprio art. 13, §4º da LC nº 87/96 ratifica essa premissa ao regulamentar a base de cálculo do ICMS nas demais hipóteses de transferência. Em nenhum deles, a base de cálculo do imposto, na operação, é inferior ao custo de aquisição que, por sua vez, é utilizado para se encontrar o ICMS apropriável para fins de compensação. Consequentemente, o argumento de que se valeu a decisão a quo, no sentido de que não há relação da questão com o princípio da não-cumulatividade, não possui fundamento.

Afirma que a LC nº 87/96 excluiu essa restrição e tornou suficiente para o aproveitamento dos créditos a existência de vínculo entre a aquisição de bens e serviços e a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial: a novel legislação declara expressamente que "é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada da mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento" (art. 20, caput), desde que não "se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento" (§ 1º).

Entende que, um dos erros da decisão a quo foi tratar produtos intermediários e material secundário como coisas diversas, quando as definições se equiparam e, apesar das inúmeras divergências, devem alcançar tudo aquilo que seja vinculado ao processo produtivo e não se enquadre nas demais categorias previstas no art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Nesta linha, o Tribunal de Justiça da Bahia já decidiu:

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

Portanto, qualquer bem ou serviço adquirido pelo contribuinte e vinculado ao processo de industrialização – isto é, que caracterize que componha o custo de produção de bens e serviços do estabelecimento e represente um custo – há de se enquadrar em uma das categorias prevista no art. 13, §4º, II, da LC 87/96.

Deste modo, ao excluir da base de cálculo da nafta petroquímica os bens das contas contábeis "CONS INTERMEDIARIOS e CONS GÁS NATURAL" e "Ativ.Mat. - Refino" sem detalhar as mercadorias que a integram e tampouco de que forma a Recorrente utiliza-os, a Fiscalização constituiu o crédito tributário sem o menor amparo na legislação pátria.

Esclarece que o processo de indústria de montagem, o processo de refino é de desagregação, gerando compulsoriamente constituintes intermediários que são posteriormente misturados, processados e tratados para a especificação de derivados comerciais para atender as demandas do mercado.

No caso em debate, para a produção da nafta petroquímica, todos os demais derivados do petróleo são necessariamente gerados, de forma que o processo de industrialização disponibiliza uma cesta de produtos de diferentes valores agregados, como, por exemplo, a parafina, GLP, produtos asfálticos, querosene, solventes, óleos combustíveis, óleos lubrificantes, óleo diesel e combustível de aviação.

Ou seja, para a produção da nafta petroquímica torna-se relevante tanto economicamente quanto do ponto de vista do processo obter o refino dos demais derivados de petróleo, sendo

imprescindível o compartilhamento e respectivo rateio de todos os custos de produção (matéria prima, material secundário, mão de obra, acondicionamento).

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

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

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

- 41 – Matéria Prima**
- 42 – Materiais**
- 43 – Pessoal**
- 44 – Serviços de terceiros**
- 45 – Serviços Públicos/Alugueis/Encargos**
- 46 – Impostos/Taxa**
- 48 Depreciação/Amortização**
- 49 – () Recuperação de Gastos**

Assim, as contas “41 - Matéria Prima”, “42 - Materiais”, “43 - Pessoal” e “44 - Serviços de Terceiros” incluem, apenas, custos condizentes com aqueles previstos com o art. 13, §4º, II da LC nº 87/96; as classes utilizadas para apropriação dos custos de produção das Refinarias (processo de refino) e as respectivas utilização são explicadas da seguinte forma:

- 4101000001 - CONS MATÉRIA - PRIMA (consumo de matéria prima - Petróleo)**
- 4101000002 - CONS INTERMEDIÁRIOS (consumo de intermediários – outros produtos que não são petróleo, mas compõem a produção - integrada)**
- 4101000002 - CONS DERIVADOS**
- 6420300047 - Ativ.Mat. - Refino (todos os materiais indiretos)**
- 6430300047 - Ativ.Pes. - Refino (mão de obra)**
- 6440300047 - Ativ.Serv. - Refino (todos os serviços utilizados)**
- 6450300047 - Ativ.Enc/Imp. - Refino (impostos)**
- 6480300047 - Ativ.Dep. - Refino (Depreciação)**
- 6490300047 - Ativ.Rec.- Refino (recuperação de custos)**

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

Logo, ao excluir os gastos com o consumo de intermediários, isto é, de todos os outros produtos que não são petróleo, mas compõem a produção (4101000002), e todos os materiais indiretos (6420300047), o Acórdão afirmou que nenhum bem além do petróleo é utilizado na industrialização da nafta petroquímica, de forma que o custo dela seria formado somente pela matéria prima e pelos serviços.

- 4101000001 - CONS MATÉRIA - PRIMA (consumo de matéria prima - Petróleo)**
- 4101000002 - CONS INTERMEDIÁRIOS (consumo de intermediários – outros produtos que não são petróleo, mas compõem a produção - integrada)**
- 4101000002 - CONS DERIVADOS**
- 6420300047 - Ativ.Mat. - Refino (todos os materiais indiretos)**

6430300047 - Ativ.Pes. - Refino (mão de obra)

6440300047 - Ativ.Serv. - Refino (todos os serviços utilizados)

É o caso, por exemplo, da energia, água, vapor e demais produtos químicos empregados até o momento do ingresso na torre de destilação atmosférica, para tratamento do petróleo, no qual essas mercadorias sofrem consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas no processo industrial, exatamente como exige a Instrução Normativa nº 52/2013. Isso é confirmado no próprio Acórdão:

“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 aquecimento, 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, dehazer, desemulsificante, inibidor de corrosão fílmico, inibidor de corrosão para água de refrigeração, soda cáustica), não integram o conceito de matéria-prima nem de material secundário. A exceção fica para o PETRÓLEO, que é misturado com uma pequena parte de RESÍDUO DE ÓLEO e DIESEL PARA REPROCESSAMENTO (conforme planilhas de custos reproduzidas e anexadas o processo)”.

Por tudo o que foi exposto, fica claro que o procedimento da Fiscalização – avalizado pelo Acórdão da 1ª JJF – na verdade não analisou o processo produtivo da Nafta Petroquímica, no sentido de identificar o papel de cada um dos produtos utilizados nele para, daí, fundamentadamente afastar ou não aqueles que entendia incompatíveis com o art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96.

Reitera que o sistema de custeio adotado pela empresa autuada para a nafta petroquímica. A natureza do produto e a metodologia de Apuração dos custos. Impossibilidade de emprego de método diverso. Compatibilização entre a Legislação Societária e a Lei Complementar nº 87/96.

Enfim, ainda que a NAFTA BRASKEM fosse produzida exclusivamente na UDA, o auto de infração deveria ser julgado insubstancial. O lançamento fiscal – e isso não foi analisado pelo Acórdão da 1ª JJF – na realidade nem mesmo respeitou as premissas metodológicas reputadas corretas, já que apurou a base de cálculo da NAFTA BRASKEM com base nos custos indicados pela Recorrente, formado em razão de todo o processo de refino, quando deveria, segundo afirmou, considerar isoladamente o processo produtivo da Unidade de Destilação Atmosférica (UDA).

A Recorrente apresenta diversos quadros do processo que demonstra que provam, no seu entendimento, que é inverídica a informação que consta no Acórdão, no sentido de que “foram incluídos gastos com manutenção de equipamentos, depreciação e custos indiretos”, já que a incidência do coeficiente fiscal limita o custo à soma dos elementos previstos no art. 13, §4º, II da LC 87/96: “41 - Matéria Prima”, “42 - Materiais”, “43 - Pessoal” e “44 - Serviços de Terceiros”.

Assevera que, ainda que a NAFTA BRASKEM, por exemplo, fosse produzida apenas nas torres de destilação (UDA - Unidade de Destilação Atmosférica e UDV - Unidade de Destilação a Vácuo), outros produtos originados nelas ainda necessitam de passar por processos de Conversão (Térmica, Catalítica, Reforma Catalítica e Alquilação Catalítica), Tratamento (Cáustico e Hidrotratamento) e de Fluidos (Coqueamento retardado, Desasfaltação, RFCC, Hidrocraqueamento) para, enfim, serem comercializados.

Nada obstante, a situação dos autos é diversa, pois uma análise do processo produtivo do Recorrente mostra que é equivocado afirmar-se que a nafta transferida da REMAN (AM) para a RLAM (BA) é produzida exclusivamente na Unidade de Destilação Atmosférica (UDA).

Igualmente, a Fiscalização pressupõe ainda que a Nafta comercializada com a BRASKEM é a Nafta parafínica, quando nos contratos firmados é possível confirmar também que o derivado é composto tanto por Nafta Naftênica, quanto por Nafta Parafínica, como se verifica da Cláusula Segunda, subitem 2.1.3, Cláusula Sexta, itens 6.4 e 6.5, e do Anexo I, itens “1. NAFTA PARAFÍNICA” e “2. NAFTA NAFTÊNICA”.

Ou seja, a Nafta Petroquímica não é formada apenas pelo produto originado na UDA, mas, também, em outros processos do refino do petróleo, como confirma estudo específico sobre o tema, elaborado no âmbito do Programa Escola de Química/Agência Nacional do Petróleo – Processamento, Gestão e Meio Ambiente na Indústria de Petróleo e Gás Natural.

Consequentemente, ao contrário da premissa de que partiu a Fiscalização, a Nafta entregue à BRASKEM não é produzida exclusivamente na UDA, mas também em outras unidades da planta industrial de cada uma das refinarias. Na REDUC, por exemplo, a NAFTA é fruto de vários processos, cada qual com um corte de Destilação diverso, entre os quais:

- *Destilação (U-1210): Processa Petróleo Nacional; a faixa de destilação desta está entre 45°C a 190°C;*
- *Destilação (U-1510): Processa Petróleo Importado; a faixa de destilação desta está entre 30°C a 170°C;*
- *Destilação (U-1710) - Processa Petróleo Importado; a faixa de destilação desta está entre 30°C a 170°C;*
- *Fracionadora (U-2400) - Processa Nafta da U-1210 e da U-1710; a faixa de destilação desta está entre 40°C a 100°C;*
- *Unidade de Coqueamento Retardado (U-4100) e Hidrotratamento de Nafta (U-4300), que processa também Petróleo da U-1510; a faixa de destilação desta está entre 45°C a 190°C;*
- *Unidade de processamento de Gás natural (U-2500) - Nafta com faixa de destilação entre 44 a 60°C;*
- *Unidade de processamento de Gás natural (U-2600) - Nafta tem faixa de destilação entre 44 a 60°C;*
- *Unidade de processamento de Líquido de Gás natural (U-3400) - Nafta tem faixa de destilação entre 41 a 53°C;*
- *Unidade de processamento de Líquido de Gás natural (U-5000) - Nafta tem faixa de destilação entre 41 a 53°C;*

Logo, não é defensável que a utilização do custeio por absorção e a distribuição dos custos pela margem bruta percentual do valor líquido realizável implicam na alocação de gastos, no custo de produção da Nafta Petroquímica, de insumos utilizados apenas em outras fases do refino.

Outrossim, tampouco é possível isolar os custos de produção na UDA, para fins de se apurar o custo da mercadoria transferida segundo os critérios o auto presumiu corretos, porque fazê-lo implicaria na distorção do custo dos demais derivados (gasolina, diesel, óleo combustível, QVA, entre outros), cuja natureza do processo produtivo não permite igual isolamento dos custos de produção.

Nada disso foi analisado na decisão a quo, que fez uma apreciação rasa do tema, sem em qualquer momento abordar os impactos da complexidade da produção no sistema de custeio: em nenhum momento se observou, por exemplo, que não é factível criar um método de custeio para a Nafta Petroquímica, já que, na produção integrada, o custeio de um produto sempre está correlacionado com o custo dos demais.

Diz que, A decisão recorrida aquiesceu aos argumentos apresentados nas informações fiscais e tacitamente reconheceu que o procedimento correto seria isolar a fase produtiva na qual se extrai o produto e apurar, nela, o custo de produção. Em síntese, diz-se que como na UDA já foram

obtidas as frações de GC, GLP, NAFTA PETROQUÍMICA, GASOLINA, QAV, DIESEL e RAT, os custos gerados para se extrair essas correntes devem ser divididos ou rateados, de modo a saber qual foi o custo de cada mercadoria (final ou intermediária) produzida neste momento.

Assim, sem prejuízo da nulidade do lançamento fiscal, por evidente contradição entre o critério adotado e aquele utilizado, é provável que a apuração do custo de produção da NAFTA BRASKEM de acordo os critérios afirmados corretos implicasse em base de cálculo bem superior àquela utilizada pela Recorrente haveria apropriação de crédito superior ao devido. Explique-se:

1. A Fiscalização sustenta correto verificar o custo de produção da NAFTA BRASKEM levando-se em consideração apenas a fase primária do refino (destilação atmosférica e destilação à vácuo) e os itens previstos no art. 13, §4º, II da LC 87/96 que dela participam, inclusive por rateio.
2. Os processos de refino da UDA – Unidade de Destilação Atmosférica tem como resultado uma cesta de produtos que possuem valores diversos, mas a maior parte do resultado dessa fase produtiva – RAT (Resíduo Atmosférico) – é mercadoria de pouco valor, como se afirmou no Auto de Infração:
3. “Como “correntes” ou “frações” de saída da Unidade de Destilação Atmosférica (UDA) citaram os seguintes produtos: GLP; NAFTA PETROQUÍMICA; GASOLINA; QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV), DIESEL e um “resíduo de fundo” denominado RESÍDUO ATMOSFÉRICO (RAT) que corresponde a quase 50% do volume total dos produtos obtidos nesta unidade produtiva”. (vide informações fiscais)
4. No resultado final dessa fase da produção, a NAFTA BRASKEM representaria proporção maior no valor líquido realizável comparativamente àquela considerada ao final todo o processo de refino, pois: i) produtos de elevados valores agregados ainda não existem até aqui (produzidos na Unidade de Destilação à VÁCUO, p.ex.); ii) a maior parte do volume até aqui produzido possui baixíssimo valor líquido realizável.
5. Por outro lado, pela metodologia que a Fiscalização afirma correta, os gastos com petróleo – matéria-prima e principal custo do refino – apenas poderiam ser atribuídos aos derivados produzidos na UDA e na UDV; nas demais fases da produção não há uso de petróleo, mas produtos intermediários obtidos a partir da destilação, que integrariam os respectivos custos.
6. Consequentemente, ao se fazer a distribuição dos custos absorvidos apenas na UDA proporcionalmente à margem bruta percentual do valor líquido realizável da Nafta Petroquímica ao final da destilação – quando o percentual sobre o resultado é bem superior àquela verificada depois de todo o refino – os custos de produção lhe atribuídos serão maiores do que aqueles indicados no autos e, possivelmente, apurados pela própria Recorrente.

Por fim, há mais uma inconsistência no aspecto quantitativo do lançamento, na medida em que a Fiscalização utilizou indevidamente o coeficiente fiscal aplicado pela Recorrente para apurar o “custo fiscal de transferência”, com base no “custo de produção” encontrado.

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

Desta maneira, se a Fiscalização recalcoulou o custo de produção dos derivados, a partir das contas 4101000001 - CONS MATÉRIA - PRIMA (consumo de matéria prima - Petróleo), 6430300047 - Ativ.Pes. - Refino (mão de obra) e 6440300047 - Ativ.Serv. - Refino (todos os serviços utilizados), não há falar-se em incidência do coeficiente fiscal. Os valores indicados no auto não foram realizados em função do custo de produção, mas apenas das contas que se afirma compatíveis com o art. 13, §4º, II da LC nº 87/96. Logo, também por isso há erro no critério quantitativo do lançamento fiscal.

A única certeza que resta à Recorrente é que o seu o procedimento de apuração e recolhimento do ICMS foi feito da maneira correta, bem como houve legítima apropriação dos créditos decorrentes da transferência de NAFTA, precipuamente porque a perícia fiscal é o único meio disponível para resolver a controvérsia.

As peculiaridades da operação de refino e seus impactos na formação tanto do custo de produção como do “custo fiscal” (art. 13, §4º, II da LC nº 87/96) demandam conhecimento técnico especializado – que a Junta de Julgamento não possui – a fim de que sejam efetivamente

esclarecidas inúmeras questões em aberto, a saber:

- a. *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?*
- b. *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 compartmentado/segregado por fase do refino ou por cada unidade (UDA e UDV, etc)?*
- c. *Qual a única forma de custeio aceito pela legislação Brasileira?*
- d. *A Petrobras estaria infligindo alguma norma legal utilizando o custeio por Absorção para valorar os seus produtos?*
- e. *Sendo o custeio Absorção o único sistema aceito pela legislação brasileira, poderá a fiscalização exigir outra forma de custeio?*
- f. *As premissas do custeio de absorção é valorar os produtos com a totalidades dos elementos de custos (Mão-de-obra, Materiais e Gastos Gerais de Fabricação), tanto os custos diretos, indiretos, fixos, variáveis e semi-variáveis, utilizados no processo de produção?*
- g. *Inclusive alguns produtos, para ficarem totalmente comerciais, deverão passar por outros processos na mesma cadeia do refino?*
- h. *Sendo o processamento efetuado na Unidade de Destilação Atmosférica - UDA, feito por cadeia, ou seja reações químicas sobre os mesmos insumos e ao final deste processo, obtêm diversos produtos, teríamos como valorar cada produto de forma segregada?*
- i. *Qual o tipo de nafta que é comercializado com a Braskem? A NAFTA BRASKEM é produzida em quais unidades da planta da refinaria?*

Por tudo o quanto exposto, requer que seja julgado nulo o Auto de infração combatido uma vez que lavrado em dissonância dos preceitos estabelecidos no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF do Estado da Bahia;

- 1) Seja declarada nula a decisão recorrida, por violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, positivados na CF/88, art. 5º, LIV e LV, e no art. 127, §7º do RPAF, tanto em razão do indeferimento da prova, quando pela falta de oportunidade para se manifestar sobre as informações fiscais.
- 2) Sucessivamente, seja declarada a nulidade do Auto de Infração e da Decisão *a quo*, por violação aos arts. 101 e 102 do CTN c/c 8º e 9º da LINDB, aos arts. 1º, *caput*, 18, *caput*, e 25, §1º, da CF/88, e ao art. 167 do RPAF, já que houve tanto negativa de vigência da legislação aplicável ao caso, como, indiretamente, declaração de inconstitucionalidade dela.
- 3) Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de pericial contábil e técnica reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos no momento em que for deferida a respectiva perícia.
- 4) Finalmente, se superadas a nulidade e a decadência, requer seja julgada improcedente a autuação, **uma vez que houve correta mensuração do custo fiscal da NAFTA PETROQUIMICA, não tendo havido falta de recolhimento do Imposto sobre Circulação Mercadoria de Serviços**, afastando-se também a multa aplicada.

VOTO VENCIDO

Inicialmente a Recorrente pede a nulidade do presente Auto de Infração e da decisão de primeira instância, alegando que a fiscalização ao preparar os procedimentos do Auto de Infração não se atentou aos princípios: “...da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito”

(RPAF, art. 2º).

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

Enfatizou que tais informações são imprescindíveis para o exercício da ampla defesa, porque no debate sobre composição da base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96, o custo da mercadoria produzida apenas pode ser fixado à vista de um determinado processo produtivo. Sustenta que a referência genérica à composição contábil da base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de nafta petroquímica, para expurgar algumas contas, com a mera citação exemplificativa dos itens que as compõem, não atende ao que determina o art. 39, III, do RPAF/99.

Para deslinde da presente lide transcrevo parte do voto do i. Relator PAULO DANILLO REIS LOPES no ACORDÃO CJF Nº 0054-12/16, julgado de forma unânime, em 16/03/2016 pela 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, que ora me filio:

(...) A Constituição Federal, no art. 146, III, "a" estatui que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Já o art. 155, § 2º, XII, "i", dispõe que cabe à Lei Complementar fixar a base de cálculo do ICMS, inclusive de modo que o montante do próprio gravame a integre.

Na peça inicial, os autuantes informaram terem deduzido da base de cálculo da última entrada ICMS, PIS e COFINS, por quanto recuperáveis. Ato contínuo, para compor a base de cálculo da saída subsequente, incluíram o ICMS, com a aplicação da alíquota de origem.

Muito bem, o art. 13, § 4º, I da Lei Complementar (LC) nº 87/1996 determina que nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, quando os remetentes não forem os fabricantes, a base de cálculo do imposto em comento é, na exata expressão que utiliza, "o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria".

Instruções Normativas devem conter normas meramente "interna corporis", destinadas, por exemplo, a orientar os servidores públicos no exercício de suas atividades, sem força para obrigar ou desobrigar os particulares ou contribuintes. Todavia, a Instrução Normativa nº 52/2013, do Estado da Bahia – em relação à qual não se aplica o art. 167, III do RPAF-BA/1999, em função, com a devida licença, de não ter sido editada por autoridade superior -, inovou no ordenamento jurídico e adicionou ao art. 13, § 4º, I da Lei Complementar (LC) 87/1996 a obrigatoriedade de, na formação da base de cálculo, o remetente não computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto".

Ao fazê-lo, extrapolou o campo de direito material que lhe circunscreve e estabeleceu hipótese de arbitramento não prevista na legislação, assim como método respectivo (artigos 937 a 939 do RICMS-BA/1997). Como se sabe, os prepostos fiscais somente estão autorizados a arbitrar a base de cálculo do ICMS nas situações indicadas no Regulamento (RICMS). As metodologias para arbitrar também são, exclusivamente, aquelas indicadas no RICMS, em números fechados. Quando das ocorrências fiscalizadas, ainda estavam em vigor os artigos 937 a 939 do RICMS-BA/1997.

PIS e COFINS são contribuições apuradas mensalmente, de acordo com a receita bruta do sujeito passivo, não se prestando a compor ou deixar de compor, sendo deduzidas da base de cálculo de uma específica operação, que no caso é a entrada mais recente da mercadoria, a não ser por meio de arbitramento não autorizado e não previsto na legislação do ICMS, o que resulta em presunção humana, igualmente não permitida no ordenamento jurídico brasileiro.

Assim sendo, julgo nulo o Auto de Infração.

(...)

No presente PAF, entendo que não foram cumpridas as regras do art. 13, § 4º, II da Lei

Complementar (LC) 87/96, pois não há clareza do que foi objeto da exigência fiscal, em nenhum momento a Fiscalização mencionou quais “*entradas não deveriam compor o custo da mercadoria produzida*” – a menção exemplificativa e genérica é insuficiente – para, então, permitir ao Impugnante demonstrar em que medida cada uma delas entra no processo produtivo e se caracteriza como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra ou acondicionamento.

Diante do exposto julgo nulo o presente Auto de Infração.

Com fulcro no art. 155, parágrafo único do RPAF-BA/1999, ingresso no mérito da lide, por vislumbrar a improcedência do lançamento de ofício.

Tendo em vista que todas as diferenças apuradas nos trabalhos fiscais decorreram apenas do fato de os autuantes terem expurgados as seguintes rubricas: “CONS INTERMEDIÁRIOS e CONS GÁS NATURAL” (Energia Elétrica, combustíveis, Gás e demais “trocadores de calor” utilizados no processo produtivo), “Ativ. Mat. – Refino” (material manutenção e outros materiais indiretos); e “Ativ. Dep – Refino” (depreciação), pois não são considerados como parte integrante dos itens listados pelo art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Ab initio, informo que o posicionamento por mim defendido em relação a transferência interestadual ou interna de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade é o de que tais operações não são fatos geradores de ICMS, conforme entendimento já sumulado pelo STJ (Súmula 166) e pacificado em nossa jurisprudência.

Ocorre que, no caso em apreço, o Recorrente assumiu a incidência do ICMS, tendo recolhido ao Estado de origem. Logo, não há que se falar mais em não incidência do imposto, visto que o contribuinte recolheu o ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, adotando a legislação infraconstitucional.

Assim, ultrapasso tal matéria e adentro na análise das questões suscitadas em sede de Recurso Voluntário quanto à base de cálculo da apuração do ICMS adotada pelo Fisco.

Foi efetuado estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do imposto nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas neste Estado ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, § 4º, Inciso II). Vejamos o que diz o dispositivo:

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;

No caso concreto, a fiscalização excluiu da base de cálculo as rubricas: “CONS INTERMEDIÁRIOS e CONS GÁS NATURAL” (Energia Elétrica, combustíveis, Gás e demais “trocadores de calor” utilizados no processo produtivo), “Ativ. Mat. – Refino” (material manutenção e outros materiais indiretos); e “Ativ. Dep – Refino” (depreciação), por entender não serem tais produtos partes integrantes nem de matéria prima, nem de mão-de-obra, nem de material secundário, tampouco acondicionamento.

Foram excluídos da base de cálculo das operações de transferências os valores relativos às aquisições de diversos insumos e em nenhum momento foi discriminado qual o valor e o item objeto da exclusão, sendo ela feita de forma genérica.

Todavia, o autuante entendeu que: *apesar de constituírem elementos essenciais ao processo produtivo, não se caracterizam como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento e não devem compor a base de cálculo destas operações, pois participam de forma periférica no processo produtivo, sem incorporarem ao produto final.*

De fato, com base nos demonstrativos apresentados e no detalhamento dos produtos fornecidos pela recorrente, o que possibilitou a apuração devida da base de cálculo, tendo sido considerados apenas os custos expressamente previstos no art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, quais sejam: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Como brilhantemente se posicionou o i. Conselheiro Daniel Ribeiro da Silva no Acórdão CJF Nº 0296-12/15, também vislumbro do entendimento de que:

"a interpretação da base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II deve ser literal e restritiva, visto que o ICMS é um imposto Estadual, esquadinhado na Constituição Federal de forma minuciosa, no intuito de se afastar conflitos interestaduais preocupantes. Além disso, entendo que a redação do mencionado art. 13 está suficientemente clara quanto ao seu alcance e quanto aos elementos albergados, erigidos para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial.".

Entretanto, no que se refere ao direito de creditamento quanto à energia elétrica, em contrapartida ao posicionamento adotado pelo i. Relator, entendo que faz a recorrente jus ao crédito desta rubrica.

Neste momento, peço licença para, mais uma vez, citar trecho do voto proferido pelo Conselheiro Daniel Ribeiro, o qual se debruça sobre a questão da energia elétrica, no intuito de demonstrar o seu caráter indispensável à produção industrial e, consequentemente, reconhecer o direito do Contribuinte ao seu devido creditamento:

"O Recorrente sustenta que a energia elétrica se constitui em elemento indispensável à consecução de seu processo fabril e, nesta condição, preenche os requisitos que a exclui do conceito previsto no mencionado dispositivo legal, qual seja, o artigo 93, inciso V, alínea "b" do RICMS/BA.

O direito à compensação do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada a seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, encontra fundamento legal nos artigos 20 da Lei Complementar nº 87/96 e 29 da Lei 7.014/96.

Nesta esteira, importa salientar que o artigo 93 do RICMS/BA, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, dispunha que:

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I – o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

(...)

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;

(...)

§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou

c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso;

Restou incontrovertido no curso do presente processo administrativo que a função desempenhada pela energia elétrica processo industrial, e nesta condição deve ser tratada, ou seja, como matéria-prima ou como insumo indispensável face à participação direta do custo de produção, sendo totalmente consumida, a despeito de não integrar fisicamente o produto em fabricação, o que é uma verdade, como o é o fato de que sem a sua participação sequer pode ser iniciado e menos ainda concluído o processo fabril, dada a sua total essencialidade, necessidade, fundamentalidade como fonte de energia que é e que por isso mesmo adentra inafastavelmente o custo de produção.

A Lei Kandir é inespecífica nesse sentido, a falta de conceitos em lei nacional dá margem para que cada um dos

Estados afirme-se apto para legislar sobre a matéria, com base nos arts. 24, I, e 155, II da Constituição Federal, e regulamentar a matéria por meio de atos infralegais, inclusive decretos.

Consequentemente, é comum que cada Estado fixe aqueles conceitos segundo os interesses econômicos dos entes federativos que integram: por um lado, nos denominados “estados produtores”, busca-se conferir-lhes um maior alcance, com o efeito de ampliar a base de cálculo do ICMS e elevar a arrecadação do tributo nas saídas interestaduais; por outro, nos “estados consumidores” a interpretação é restritiva, com resultado na redução do crédito fiscal transferido e aumento nas respectivas receitas.

Na maior parte dos casos, o dissenso no tratamento legislativo do tema envolve o alcance do “custo da mercadoria produzida” e a definição de cada um dos elementos – matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento – que servem para delimitá-lo.

Um exemplo interessante dessa diferença de perspectiva é constatado na comparação entre o conceito de material secundário adotado pelo Estado da Bahia, conforme Instrução Normativa nº 052/2013, e pelo Estado de Minas Gerais, nos termos da Consulta de Contribuinte nº 147/98:

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 052/2013 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;

Consulta de Contribuinte nº 147/98, PTA nº 16.00010849-05. ASSUNTO: TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS - BASE DE CÁLCULO – Nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, em operações interestaduais, a base de cálculo do ICMS é “o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento” apurado de acordo com as normas contábeis vigentes.

[...]

Assim, a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria, em virtude de transferência interestadual para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, é “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” ou “o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”.

Tratando da base de cálculo na transferência interestadual por estabelecimento industrial, esta Diretoria em resposta à Consulta nº 124/98, especificou os componentes do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento da seguinte forma:

- de matéria-prima: o custo da matéria-prima consumida na produção, nele incluído os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção;
- de material secundário: o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica;

[...]

Por conseguinte, nas transferências interestaduais realizadas pelos estabelecimentos industriais, tendo observado todos os elementos do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de acordo com as normas contábeis vigentes estará correta a base de cálculo.

Em relação ao crédito do imposto, a legislação tributária somente admite o valor “corretamente” destacado no documento fiscal.

A partir destas divergências, chega-se ao ponto de Estados destinatários questionarem o valor do ICMS apropriado pelos Contribuintes, sob o argumento de que a base de cálculo do imposto se encontra indevidamente majorada, porque formada por elementos que na sua concepção não deveriam integrá-la.

Na prática, todo problema surge pela superposição de ordens jurídicas com prescrições conflitantes – no mínimo entre a legislação e normas complementares vigente no local do estabelecimento produtor e aquelas em vigor no estabelecimento que recebe as mercadorias em transferência – quando a matéria deve ser regulada, apenas, por Lei Nacional, nos termos do art. 146, I e II, da CF.

Mesmo assim, de uma análise sistemática da legislação estadual, entendo restar assegurado o direito de crédito do contribuinte, senão vejamos, a este respeito versa o artigo 1º, § 4º do RICMS/BA;

“Art. 1º...

(...)

§ 4º Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes e energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento." (grifos não originais)

Extrai-se, ainda, que o artigo 93, II, "a", 1, 2, 3, §1º, I, "a", "b" e "c" desse mesmo Regulamento adiante transcritos, concede o direito de crédito de cada estabelecimento, para compensação com o ICMS também quanto à energia elétrica consumida no processo fabril como insumo. Eis o texto legal:

"Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

II - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento (Lei nº 7710/00):

a) partir de 1º de novembro de 1996:

1 - quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

2 - quando consumida no processo de industrialização;

3 - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação de serviço destinada ao exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;

(...)

Não há lógica em sustentar que o Estado da Bahia concede o crédito fiscal da energia elétrica em sendo consumida no processo produtivo, entretanto não aceita classificá-la como custo direto na fabricação do produto nas transferências interestaduais.

Outrossim, o legislador estadual ao usar a conjunção alternativa "ou", subsequente à alínea "b" do inciso I, concedeu o direito ao crédito do ICMS atendidas uma daquelas condições, qual seja, que a mercadoria adquirida deva ser vinculada à industrialização e deva ser consumida no processo fabril ou que integre o produto final como elemento indispensável ou necessário.

A análise da questão presente, como visto, relaciona-se à conceituação dos denominados produtos intermediários para fins de apropriação de créditos do ICMS, por inexistir critérios normativos que os identifiquem precisamente, o que provoca julgamentos incorretos ao inseri-los no tratamento jurídico pertinente aos materiais qualificados como de uso e consumo.

A normatização do Estado de São Paulo contida na Decisão Normativa CAT nº 1, de 2001, que por sua vez segue na mesma esteira da Decisão CAT nº 2, de 1982, ainda em vigor, se constitui em importante paradigma porque traz consigo um histórico legislativo e jurisprudencial precioso a respeito da origem da expressão produtos secundários que ensejou, e ainda enseja, tanta divergência de interpretação por parte dos contribuintes, do Fisco e também dos Tribunais.

Segundo relata a referida Decisão CAT, no que diz respeito à legislação, a origem deste problema teria surgido quando da edição da Lei do Imposto Sobre o Consumo - Lei Federal nº 4.502/64 e atual reguladora do IPI, que, diferentemente da lei anterior - Lei Federal nº 4.153/62, não fez mais referência àquela expressão, na medida em que passou a utilizar a que se consagrou até os dias atuais, qual seja, produtos intermediários.

Cabe ressaltar que, embora esta Decisão CAT nº 2/82 esteja suportada em fundamentos relacionados ao antigo Imposto sobre o Consumo, atual IPI, o fato é que as definições ali constantes foram acolhidas por aquele Órgão Estadual para justificar limitações semelhantes no âmbito da legislação do então ICM, atual ICMS e, especialmente, no que diz respeito à apropriação dos respectivos créditos.

Pode-se dizer, portanto, que no âmbito estadual paulista, a Secretaria de Fazenda definiu as categorias de produtos para fins da apropriação ou não de créditos nestes termos tem-se que:

a) Se há a integração de um produto na fabricação de outro (produto fabricado), com a perda de suas características ou qualidades (do produto integrado), tem-se a definição de matéria-prima;

b) Se há a integração de um produto na fabricação de outro (produto fabricado), sem a perda de suas características ou qualidades (do produto integrado), tem-se a definição de produto intermediário; neste caso, analisando-se um dos exemplos citados na Decisão CAT, como é o caso do pneu no automóvel, verifica-se que o fenômeno da integração dá-se pela soma das características dos produtos integrados; assim, o pneu é somado ao chassi que, por sua vez é somado à roda, etc., para, sem perder as respectivas características, dar ensejo a um novo produto que é o automóvel;

c) Se não há integração de um produto ao outro, mas apenas o seu consumo no processo de fabricação, ainda que com perda de suas características ou qualidades, tem-se a definição de produto secundário.

A mencionada Decisão CAT nº 1, de 2001, cuidou de abordar sobre o termo insumo:

"(...)

- Diante das normas legais e regulamentares aíás citadas, dão direito ao crédito do valor imposto as seguintes mercadorias entradas ou adquiridas ou os serviços tomados pelo contribuinte:

3.1 - insumos.

A expressão "insumo" consoante o insigne doutrinador Aliomar Baleiro "é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final. (...). "Insuimos são os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos 'produtos intermediários' que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág.214).

Nessa linha, como têm-se a matéria-prima, o material secundário ou intermediário, o material de embalagem, o combustível e a energia elétrica, consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização, própria do contribuinte ou para terceiros, ou empregados na atividade de prestação de serviços.

Desta análise extrai-se que há a equiparação dos conceitos de produto intermediário e de produto secundário, distinguidos pela Decisão CAT nº 2/82, bem como a expressa admissão de que produtos consumidos no respectivo processo industrial também devem gerar o crédito do ICMS, porque pertencem àquela categoria de fatores produtivos necessários para a fabricação do produto final.

Outrossim, cumpre ressaltar que não pode o contribuinte ficar ao livre arbítrio de uma verdadeira guerra fiscal, veja que no presente voto foram citados posicionamentos dos Estados de Minas Gerais e de São Paulo (também estados originários das operações lançadas no presente auto de infração) que são diametralmente opostas ao entendimento que quer fazer valer o Fisco Estadual. Sendo assim, pode-se concluir com firmeza, que a apropriação de créditos de ICMS, relacionados aos denominados produtos intermediários, pode ser realizada desde que os respectivos produtos adquiridos atendam aos seguintes critérios:

a) sejam produtos essenciais ao processo de fabricação; a essencialidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o respectivo processo industrial; se a falta deste produto implicar a descontinuidade do processo fabril, então o produto é considerado essencial;

b) sejam produtos específicos ao produto fabricado; a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o produto fabricado; se o produto fabricado somente se todo obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico;

c) sejam produtos empregados no processo de fabricação de determinado produto, mas não na condição de partes e peças de máquinas e equipamentos, haja vista que, em relação a estes, o entendimento jurisprudencial é o de que não se dá o consumo no processo de fabricação, mas apenas o desgaste própria da atividade fabril.

Outrossim, cumpre assinalar que o posicionamento deste Relator, embora minoritário quanto às decisões deste CONSEF, não é isolado, a exemplo dos votos vencidos nos Acórdão 5ª JJF nº 0047- 05/10, Acórdão 1ª JJF nº 0177-01/10, Acórdão 1ª CJF Nº 0097-11/14 e Acórdão 2ª CJF Nº 0432-12/11 de Relatoria do Nobre Conselheiro antecessor a este Relator, o Sr. Carlos Gantois, como também é embasado em posicionamento de firme doutrina."

Deste modo, por considerar que os "CONS INTERMEDIÁRIOS e CONS GÁS NATURAL" (Energia Elétrica, combustíveis, Gás e demais "trocadores de calor" utilizados no processo produtivo), "Ativ. Mat. – Refino" (material manutenção e outros materiais indiretos); e "Ativ. Dep – Refino", ainda que não devidamente discriminados, estão vinculada ao processo fabril, que se constitui como elemento a ele essencial e indispensável na condição de produto secundário, inexistindo ofensa ao artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, entendo pela sua inclusão na base de cálculo das transferências, resultando no direito ao crédito do ICMS destacado na documentação de aquisição.

Diante do exposto voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe.

VOTO VENCEDOR

Quero pedir vênia ao nobre Relator para apresentar entendimento divergente, nos termos em que segue.

O exame dos elementos dos autos revela que o Sujeito Passivo recebeu inúmeras intimações para abertura de seu sistema contábil, pois forneceu a sua planilha de custos globalizada, envolvendo todas as etapas do processo produtivo, ao invés de prestar as informações relacionadas àquela fase do processo realizada em seu estabelecimento fabril, qual seja, o refino.

Sabe-se, contudo, que o sistema contábil da Petrobrás não possui o detalhamento das informações por fase do processo, conforme têm declarado, reiteradamente, os seus prepostos que comparecem a esta casa, nos diversos processos aqui já julgados. Tal informação encontra-se, inclusive, registrada, pelos autuantes, à folha 11 do presente processo.

Como não foram fornecidos os dados de custo, relacionados ao refino do petróleo, os autuantes declaram ter sido levados ao arbitramento da base de cálculo, conforme registram à folha 11. Informam, ainda, que tomaram por base os custos contábeis globais fornecidos pela Empresa, considerando, como base de cálculo, o equivalente a 86% desses valores, conforme explicam à folha 27 do processo.

Nota-se, com isso, que, diferentemente do que alega a Recorrente, houve, sim, o detalhamento da metodologia adotada para apuração da base de cálculo, conforme se encontra explicitado às folhas 10/37.

Assim, não vejo como acolher a alegação de nulidade do auto de infração com base na falta de explicitação da metodologia adotada. Rejeito, igualmente, a alegação de nulidade por ausência de autorização legal para arbitramento da base de cálculo, já que não havia outro meio de se chegar ao imposto devido, em face do desatendimento das intimações emitidas.

Da mesma forma, rejeito a alegação de nulidade ao argumento de que afastou a aplicação da legislação da unidade de origem, já que as operações autuadas tiveram por objeto transferências interestaduais de mercadorias, cuja regulação se encontra expressa no art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96, o que afasta a possibilidade de que tal regra venha a ser contrariada por uma norma editada por qualquer das unidades federativas, diferentemente do que prega a Recorrente.

Quanto à alegação de nulidade da decisão de piso por falta de manifestação do contribuinte após a prestação da informação fiscal, é importante frisar que não existe tal previsão na legislação, já que dessa informação fiscal não resultou em qualquer alteração do valor lançado, nem na junção de novos documentos.

Não cabe, por fim, a nulidade da decisão de piso por indeferimento da diligência, pois tal instituto (a diligência) não é meio de defesa, mas um instrumento a serviço do juízo com fins de dirimir dúvidas acerca de determinado fato ou documento, havendo, inclusive, previsão, no RPAF, de indeferimento de tal pleito quando se destine a provar fatos que caberia à parte fazê-lo.

Assim, rejeito as alegações de nulidade suscitadas.

No mérito, a acusação fiscal foi “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”. Trata-se de glosa de crédito fiscal de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais.

O sujeito passivo se opõe ao lançamento, sustentando que deve fazer parte do custo das mercadorias transferidas outras rubricas, tais como energia elétrica, combustíveis, materiais de manutenção, depreciação, frete (despesas de venda) e etc. Defende que o custo a ser adotado é o total da empresa, e não apenas uma parcela deste.

A questão a ser dirimida tem a ver, portanto, com o conceito de custo, delimitado pelo inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96, abaixo transrito.

“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 (grifos acrescidos).
...”

Primeiramente, é importante que se diga que o texto da lei não se limitou a fazer referência ao custo, mas avançou, especificando componentes dessa variável patrimonial e fazendo uso de uma enumeração taxativa que resultou em restringir as partes do custo que devem compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual.

De fato, fez referência a apenas quatro “classes” de custos que compõem o custo total. Ora, essa forma de se referir ao custeio deixa transparecer uma atitude influenciada por determinada corrente teórica, cujo critério classificatório nos dá pistas que acabam por conduzir a compreensão acerca da base de cálculo aplicável a essas operações. A eleição (pelo legislador) de quatro categorias conceituais, usualmente tratadas na doutrina, dá-nos pistas e nos orienta acerca de qual teria sido a sua intenção. Isso porque a referência feita a partes de um todo quer significar que a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência (diferentemente do que defende o sujeito passivo) deve abranger apenas uma parcela dos custos, mas não a sua totalidade, senão seria despicienda a sua enumeração. Essa é, sem dúvida, uma primeira conclusão a que se pode chegar.

Não se trata, consequentemente, de uma exemplificação, já que as classes citadas não são exemplos de custo (entendido aqui na sua totalidade), mas efetivamente se apresentam como partes dele, as quais devem ser somadas, segundo a literalidade do texto.

Assim, a despeito de toda a divergência que a matéria enseja, não se cogita da hipótese de utilizar o custo total como base de cálculo para as transferências interestaduais, prevista na norma da lei complementar 87/96.

Ademais, considerando que a lei referiu-se a “classes” e não a “itens” de custos, é possível afirmar que tais classes compõem uma classificação teórica cujo conteúdo pode ser garimpado na literatura. Senão vejamos, embora não se tenha precisão do conceito manejado pelo legislador, um segundo esforço na delimitação desse significado exige reconhecer que as quatro classes de custeio referidas pela lei situam-se, todas, dentro da categoria dos “custos diretos”, pois é usual na doutrina contábil a referência às matérias-primas, à mão-de-obra, ao material de embalagem e ao material secundário como subdivisões dos custos diretos de fabricação.

Vejamos, por exemplo, o que nos afirma Manoel Valenti:

“Tomemos, por exemplo, uma indústria de móveis de madeira que fabrica vários produtos. Para fabricar uma mesa, essa indústria tem como custos diretos:

Matéria-prima: madeira.

Materiais secundários: dobradiças, pregos, cola, verniz e lixa ...

Mão-de-obra: salários e encargos do pessoal que trabalha diretamente na produção (grifos acrescidos)”

O professor Cláudio Sameiro discorre nesse mesmo sentido, ao descrever as categorias em que se divide o custo direto:

“Elementos Básico de Custos

Basicamente, os componentes de custo industrial podem ser resumidos em três elementos:

- MD – Materiais diretos (matéria-prima, material secundário, embalagens)

- MOD / MOI Mão-de-obra Direta e Indireta
- Gastos gerais de fabricação (energia elétrica, aluguéis, seguros, telefone, manutenção, lubrificante, etc)."

O professor René Gomes Dutra traz exemplos de custos diretos, conforme a seguir:

"... São exemplos de **custos diretos matéria-prima direta e mão-de-obra direta**, pois os próprios títulos indicam a classe a que pertencem, além de outros custos que podem ser enquadrados nessa classe. "

Eliseu Martins faz menção à relação entre o custo e o produto fabricado.

"Portanto, a classificação de Direto e Indireto que estamos fazendo é com relação ao produto feito ou serviço prestado, e não à produção no sentido geral ou aos departamentos dentro da empresa."

É possível concluir, assim, que o legislador aderiu à tipologia traduzida como *custos diretos/custos indiretos* como o primeiro delimitador para apuração da base de cálculo. Ou seja, elegeram-se apenas algumas "classes" de custo integrantes, todas, da categoria (mais ampla) "custos diretos". Tal atitude se explica pelo fato de que o Congresso Nacional tinha como pressuposto, ao emitir a norma, um sistema de não-cumulatividade do tipo "crédito-físico", o que supõe que o creditamento admitido limita-se àqueles itens que se incorporaram diretamente ao custo do produto acabado, inadmitindo aquele outros decorrentes de uma apropriação mediante rateio.

Os custos diretos têm como traço característico a ausência de necessidade de rateio, como afirma, uníssona, a doutrina especializada.

Segundo Roberto Biasio, referindo-se aos custos dos materiais:

"São os gastos relacionados com os materiais utilizados no processo produtivo. Podem ser diretos (quando forem identificados, de forma direta, os produtos que os consomem) ou indiretos (quando os materiais são usados de forma genérica, em vários produtos, sem a identificação de quanto é gasto em cada um, de forma específica)."

Ainda de acordo com Biasio, o conceito de custos diretos está diretamente associado à idéia de ausência de rateio.

"Para alocação dos custos aos produtos e/ou serviços é necessário primeiro identificar e separar quais são os custos diretos e quais são os indiretos. Os custos diretos, por serem facilmente identificáveis nos produtos que os consomem, são alocados diretamente aos respectivos produtos, sem a necessidade de qualquer tipo de rateio ."

Na doutrina de Cláudio Sameiro, a ausência de rateio também se configura em traço característico dos custos diretos:

"... podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo. São apropriados diretamente (sem rateio) aos produtos e são possíveis de serem identificados (matéria-prima, mão-de-obra, embalagens, etc). Em geral, identificam-se com os produtos e variam proporcionalmente à quantidade produzida"

O professor Manoel Valenti define, assim, os custos diretos:

"compreendem os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados diretamente no produto. Esses custos são assim denominados porque seus valores e quantidades em relação ao produto são de fácil identificação. Assim, todos os gastos que recaem diretamente na fabricação do produto são considerados Custos Diretos. ".

O rateio (ou a sua ausência) é, também na doutrina de George Sebastião Guerra Leone, um elemento definidor da natureza do custo:

"Em resumo, o que se quer dizer é que a diferenciação entre custos diretos e indiretos é necessária para o cálculo mais realístico do custo de qualquer objeto, ...

Todo item de custo que é identificado naturalmente ao objeto do custeio é denominado de custo direto.

Por outro lado, todo o item de custo que precisa de um parâmetro para ser identificado e debitado ao produto ou objeto do custeio é considerado um custo indireto. ..."

Assim, ainda que não seja possível definir, de forma precisa, a extensão conceitual da locução "custo da mercadoria produzida", pode-se, contudo, compreender que se trata de apenas uma

parcela do todo (o custo direto), mas jamais o custo total como pretende a recorrente.

Esse é o entendimento que foi consagrado pela jurisprudência deste CONSEF, conforme acórdãos JJF Nº 0255-11/16, CJF Nº 0160-11/16, CJF Nº 0112-11/16, CJF Nº 0069-11/16 e CJF Nº 0067-11/16, cujas ementas se encontram transcritas abaixo.

**“1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF Nº 0255-11/16”**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Operações de transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa. A base de cálculo é restrita ao custo de produção, assim definido em lei: matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96. Indevido a utilização de créditos fiscais pelo destinatário relativo à aplicação da alíquota interestadual sobre os demais elementos de custo de produção. Rejeitada a prejudicial de mérito do prazo decadencial. Decisão por maioria. Não acolhida as preliminares de nulidades. Decisão não unânime. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

**“1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0160-11/16”**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma sociedade empresária, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

**“1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0112-11/16”**

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

**“1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0069-11/16”**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTO AO MESMO TITULAR. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido no art. 13, § 4º, II da LC 87/96: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.”

**“1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0067-11/16”**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO FIXADA PELA UNIDADE DA FEDERAÇÃO DE ORIGEM SUPERIOR À ESTABELECIDA EM LEI COMPLEMENTAR, CONVÊNIOS OU PROTOCOLO. Fato demonstrado nos autos. A imputação diz respeito ao parâmetro fixado pelo art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96. Não importa o “conceito de custo contábil” segundo a técnica dos manuais de contabilidade. Para integrar a base de cálculo do ICMS nas saídas, em transferência, de mercadoria destinada a outro estabelecimento do mesmo titular situado em outro Estado deve prevalecer o “conceito legal” do custo da mercadoria produzida expressamente veiculada no dispositivo normativo. Não é todo e qualquer custo de produção que integra a base de cálculo, de acordo com o regramento supracitado da Lei Complementar nº 87/96. A base cálculo é constituída, tão-somente, pela soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A enumeração erigida pelo legislador especifica taxativamente quais as rubricas que devem ser incluídas na base de cálculo. Infração subsistente. Não acatadas as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.”

Por isso, diferentemente do que alega o sujeito passivo, entendo que não é possível incluir na

base de cálculo das operações de transferência itens como energia elétrica, combustíveis, materiais de manutenção, depreciação e frete, pois não se enquadram no conceito de mão-de-obra, matéria prima, material secundário ou acondicionamento.

Por conseguinte, não merece reparo a decisão de piso.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em 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 **206891.3032/16-6**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.675.047,13**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Paulo Sérgio Sena Dantas, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de agosto de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS