

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0012/16-4
RECORRENTE - ARCELORMITTAL BRASIL S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0159-03/16
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 27/12/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0337-11/17

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. Refeito a base de cálculo apurada por meio de arbitramento efetuado com alicerce no art. 22-B da Lei nº 7.014/96, com suporte em laudo técnico apresentado com indicação dos elementos de custos que compõem a base de cálculo. Reduzido o débito. Rejeitado as nulidades suscitadas. Indeferido o pedido de redução da multa. Reformada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a decisão da 3ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 07/03/2016, referente à exigência de ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2012 - R\$2.482.480,44 acrescido da multa de 60%.

Consta, ainda, que se trata de arbitramento da base de cálculo em decorrência da falta de apresentação ao Fisco de documentos fiscais e contábeis, mesmo após efetuadas inúmeras intimações (quinze) para tal finalidade.

A 4ª JJF na decisão proferida (fls. 146/156) inicialmente afastou a nulidade suscitada sob o argumento de que o arbitramento foi feito sem um critério adequado, fundamentando que o procedimento fiscal foi efetuado de acordo com a legislação tributária em vigor, em razão da não apresentação das planilhas de custo de produção com os detalhes previstos no art. 13, §4º, II da LC 87/96, após esgotar todos os meios e flexibilidades possíveis para identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS das operações de transferência de produtos industrializados.

Apreciou ainda que a descrição dos fatos foi feito de forma compreensível, indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativa à infração apontada, obedecendo o devido processo legal e da ampla defesa, com apuração da base de cálculo e valor devido, com base em levantamentos e documentos acostados aos autos, ou seja, revestido das formalidades legais, não se encontrando os pressupostos de nulidade previstos nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.

No mérito apreciou que:

O presente Auto de Infração, trata da falta de recolhimento do ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao Fisco de documentação fiscal e contábil, nos meses de janeiro a dezembro de 2012, constando na descrição dos fatos, que o autuado foi intimado quinze vezes e não atendeu às intimações para entrega das planilhas com o custo da mercadoria produzida, contendo os detalhes previstos no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96.

Quanto às operações interestaduais envolvendo produtos transferidos para estabelecimento do mesmo contribuinte localizado neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96. Portanto, o levantamento fiscal seria realizado com base nas planilhas de custo, no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, ou seja, o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim entendido, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Por outro lado, a definição da base de cálculo para as operações de saídas de mercadorias por transferências constante no art. 13, § 4º, da LC 87/96, é reproduzida no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso 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".

Observando a legislação tributária acima mencionada e reproduzida, a fiscalização deste Estado, para realizar auditoria fiscal utiliza a definição da base de cálculo constante na própria legislação, assim entendida, como o somatório de matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelece o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, tomando como referência a planilha de custos da mercadoria produzida que deve ser fornecida pelo contribuinte.

No caso em exame, foi informado pelos autuantes que a fiscalização ficou impedida de apurar a base de cálculo nas entradas em transferências de outros Estados da Federação, considerando que o autuado foi intimado quinze vezes e não atendeu às intimações para entrega das planilhas com o custo da mercadoria produzida, contendo os detalhes previstos no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96.

Constato que a falta de exibição de livros e documentos fiscais e contábeis à época das reiteradas intimações, impediu a realização da auditoria contábil no sentido de apurar a base de cálculo nas entradas por transferências de outros Estados da Federação, por isso, os autuantes aplicaram o arbitramento da base de cálculo, como único recurso disponível, conforme demonstrativos à fl. 09 dos autos.

O arbitramento da base de cálculo é considerado um recurso extremo que deve ser aplicado quando o Fisco não dispuser de condições de apurar o imposto devido, sendo uma das causas, a falta de apresentação ao Fisco dos documentos fiscais comprobatórios das operações realizadas pelo contribuinte, bem como livros fiscais e da contabilidade geral. O procedimento adotado pelos autuantes está amparado no artigo 22-B, da Lei nº 7.014/96 a seguir reproduzido:

Art. 22-B. A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS admitida nos termos do § 4º do art. 13 da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, para efeito de apropriação de crédito fiscal nas transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, oriundas de outra unidade da Federação, quando a empresa não fornecer os arquivos magnéticos para a apuração do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida.

Parágrafo único. O arbitramento da base de cálculo nos termos do caput será feito da seguinte forma:

I - nas transferências de mercadorias adquiridas de terceiros, considerando a recuperação de tributos incidentes nas operações anteriores, a base de cálculo será o valor correspondente a 85% (oitenta e cinco por cento) do valor da operação, implicando em estorno de 15% (quinze por cento) do crédito fiscal destacado na nota fiscal;

II - nas transferências de mercadorias produzidas pela própria empresa, a base de cálculo será encontrada pela aplicação, sobre o valor da transferência, do percentual relativo ao somatório do valor da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra sobre o custo total do produto vendido, informados na Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - DIPJ, admitindo-se como crédito fiscal o valor encontrado pela aplicação da alíquota interestadual sobre a base de cálculo arbitrada.

O defendente alegou que a infração material tipificada ocorreu no período entre janeiro e dezembro de 2012, e o preceito legal utilizado para fundamentar a exigência fiscal só foi incorporado ao texto da Lei em dezembro de 2012. Indaga como poderia o dispositivo legal estar em vigor no período entre janeiro e dezembro de 2012. Comentou sobre a inaplicabilidade da retroatividade do § 1º do art. 144, do CTN, afirmando que não se trata de mera instituição de novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, mas de modificação do aspecto quantitativo da consequência da regra-matriz de incidência, com restrição à amplitude do direito ao crédito de ICMS e elevação da carga tributária suportada pelo contribuinte.

Sobre esta alegação, concordo com o posicionamento dos autuantes, de que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que as regras ou as normas procedimentais, com supedâneo no artigo 144, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), possuem aplicação imediata, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido em data anterior à vigência desses diplomas.

Esse dispositivo do CTN também dá total amparo aos novos procedimentos implementados com a edição da Instrução Normativa 52/13, e a Lei apontada no corpo do Auto de infração, ora questionada, é uma norma complementar que oferece o amparo para a efetivação do procedimento de lançamento realizado pelos autuantes. Como se trata de norma de caráter interpretativo a mesma retroage para atingir fatos geradores anteriores à publicação da mesma.

Em relação aos cálculos efetuados no levantamento fiscal, consta a informação de que os autuantes tomaram por base a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) Ano Calendário de 2012, entregue à Receita Federal do Brasil. Os referidos dados foram fornecidos pelo próprio contribuinte, que não alegou nem comprovou que os mesmos estariam incorretos.

Foi apurado o percentual do custo em relação ao custo total dos produtos declarados na DIPJ, obtendo, assim, o percentual de 15,02%, que foi considerado para o cálculo da base de cálculo arbitrada, conforme planilha à fl. 10 dos autos.

Os autuantes ressaltaram que, ao se arbitrar um valor, obviamente que não se trata de valor exato. Para tanto, a lei exige um método específico para tal finalidade e foi exatamente isso que foi feito no trabalho de auditoria fiscal-contábil. Diante da situação fática relatada, procederam ao estorno do crédito fiscal contabilizado a maior, de forma a corrigir a falta de recolhimento do ICMS atinente ao creditamento indevido que, neste caso, foi quantificado por meio do procedimento de arbitramento.

Entendo que no presente caso, ficou caracterizado que a falta de exibição dos documentos fiscais solicitados impediu a realização de procedimento normal para apurar se estava correta a base de cálculo adotada pelo contribuinte nas entradas por transferências de outros Estados da Federação, estando legalmente prevista a aplicação do arbitramento para a apuração quanto à utilização de créditos fiscais indevidos. Portanto, existem no PAF elementos suficientes para caracterizar a necessidade de arbitramento da base de cálculo. Mantida a exigência fiscal.

Quanto ao pedido apresentado pelo defendente para redução ou cancelamento das multas aplicadas pelo descumprimento das obrigações principal, ressalto que a referida penalidade está prevista no artigo 42, inciso VII, alínea "a", da Lei nº 7.014/96.

Os autuantes também afirmaram que em função da edição de Instrução Normativa 052/2013, de caráter interpretativo, a multa por cometimento da infração deve ser eliminada.

Entretanto, esta Junta de Julgamento Fiscal tem competência para apreciar somente pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação acessória, consoante o art. 158 do RPAF/99.

Por fim, quanto ao pedido para cadastramento dos advogados para fins de recebimento de intimações, não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 167 a 182) o recorrente comenta a tempestividade do recurso, a impugnação e razões apresentadas e julgamento que entende deva ser reformado conforme razões que passou a expor.

Afirma que não existe previsão legal da glosa de créditos imposta pela fiscalização, em atenção aos princípios da legalidade e da irretroatividade, tendo em vista que os dispositivos invocados pela fiscalização no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96; art. 17, § 7º, II, da Lei n.º 7.014/96, não constituem preceitos sancionatórios que autorizem o Estado da Bahia promover a glosa dos créditos de ICMS.

Argumenta que fiscalização tributária submete-se ao princípio da legalidade (arts. 5º, II; 37; 84, IV e; 150, I, da CR/88), só podendo agir em estrita conformidade com o comando da lei, e nem a CF 1988, Lei Kandir e Lei Estadual n.º 7.014/96 dão suporte à atuação, tendo em vista que o direito de crédito vincula-se ao “montante cobrado” nas operações anteriores (art. 155, § 2º, I, da CR/88).

E ainda que o art. 22-B, da Lei 7.014/96 não serve de fundamento legal da acusação fiscal, para arbitrar a base de cálculo quando o contribuinte deixar de fornecer o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida, haja vista que o dispositivo foi acrescentado pela Lei Estadual 12.605 de 14 de dezembro de 2012, e não pode ser aplicada sobre fatos que ocorreram no período de janeiro a dezembro de 2012, por ser a inadmissível a retroatividade (art. 150, I, a, da CR/88), nos termos do § 1º do art. 144, do CTN, por não se tratar de instituição de novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, mas de modificação do aspecto quantitativo, com restrição à amplitude do direito do crédito de ICMS e elevação da carga tributária suportada pelo cliente.

Afirma que a restrição da recuperação do imposto da aquisição de mercadorias configura violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, com a incidência sucessiva, produzindo efeito cascata, prejudicando a neutralidade do ICMS. Requer reformado da Decisão, por falta de previsão legal para glosar os créditos fiscais escriturais apropriados pelo contribuinte, com ferimento aos princípios da legalidade, da não surpresa e da não cumulatividade do ICMS, nos termos do disposto nos artigos 5º, II; 37; 150, I e III; 155, § 2º, I, todos da CR/88; e 3º e 97, do CTN.

No que se refere ao arbitramento da base de cálculo, argumenta que a fiscalização cometeu equívocos na composição dos valores de transferência, o que foi acolhido pela 4ª JF.

Discorre sobre a base de cálculo nas operações de transferências com suporte no custo da mercadoria produzida, entendido como o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, literalmente previsto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 e a premissa de transferências com valor superior ao custo, arbitrado com base na DIPJ de 2008.

Ressalta que (i) com base na Súmula nº 166 do STJ, não há incidência do ICMS nas operações de transferências; (ii), o custo e transferência é o valor contábil, conforme entendimento de diversos Estados da Federação (iii); não há qualquer ganho financeiro por parte da empresa, tendo em vista que o valor pago no Estado de origem corresponde ao mesmo valor no Estado de Destino

Discorre sobre o custo de produção, conceito de doutrinadores, sistemas de custos, normas internacionais (IFRS), interpretação de empresa de auditoria independente (Ernst & Young), Pronunciamento Técnico CPC 16 (estoques) e do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, métodos para apuração do custo definido na Lei nº 6.404/76 (art. 177 e 183), legislação do Imposto de Renda (artigos 289 a 294 do RIR), Parecer Normativo CST nº 6/79 sobre avaliação de estoques, para reforçar o seu entendimento quanto os elementos de custo na produção e comercialização.

Quanto à regra disposta nos artigos 12 e 13 da LC 87/96, ressalta que no caso de operação de compra e venda, o valor da operação será o valor negociado entre os contratantes.

Mas que nas operações de transferência de mercadoria para o mesmo titular, não há intuito lucrativo, e o custo a ser atribuído será o do custo de produção que engloba todos os elementos.

Argumenta que não é justo considerar apenas parte dos custos, visto que será exigido imposto sobre o valor do ICMS não aplicados a elementos de custos não considerados, o que implicaria em obrigação tributária não cumprida pelo remetente, em detrimento de pagamentos a menos no estado destinatário. E se considerado todos os elementos de custo, beneficia o Estado de origem e creditamento a mais no estabelecimento destinatário.

Ressalta que nas transferências de mercadorias entre filiais, o preço de transferência será o custo, sem margem de lucro, mas não apenas o rol indicado – matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, que é apenas exemplificativo, não podendo ser atribuído uma base de cálculo que resulte em pagamento no estabelecimento de origem, divergente do crédito não estabelecimento de destino, para não incorrer em pagamento em duplicidade do imposto, não restando alternativa, que não seja pagar a menos na origem ou no destino.

Afirma que a aplicação do arbitramento viola o disposto no art. 148 do CTN em decorrência da utilização de métodos equivocados, cuja periodicidade é mensal e na situação presente foi apurado com dados da DIPJ, apurando nos meses percentuais idênticos de 15,02% o que incorre em vícios matérias nos termos dos artigos 3º e 142 do CTN.

Também, que o método do arbitramento só deveria ser utilizados quando incorrer se inexistir elementos contábeis confiáveis (AC 1998.04.061460-0/SC) e não se justifica a sua aplicação nos termos do art. 148 do CTN.

Por fim, alega que a multa aplicada com percentual de 60% sobre o valor do imposto a recolher, se revela desproporcional e confiscatória, a luz do que tem decidido os Tribunais Superiores, a exemplo do Ag. Reg. No AgI 727.872/RS/2015, *fixando* limite de 20% do valor do tributo.

Requer cancelamento da multa aplicada e em caráter subsidiário que importe para redução ao patamar máximo de 20%.

Diante de todo o exposto, requer provimento do recurso, cancelamento do lançamento pelas razões expostas, e subsidiariamente o cancelamento ou redução da penalidade aplicada.

Em 26/01/17 o recorrente peticionou juntada de requerimento às fls. 203 a 205, no qual afirma que apesar do caráter irregular da glosa dos créditos, solicitou junta a PricewaterhouseCoopers Auditores Independentes (PwCAI) a confecção de um laudo para diagnosticar as práticas e procedimentos adotados na apuração da base de cálculo de transferências em operações interestaduais, o que considera essencial para solução da controvérsia deste processo.

Requeru a suspensão do julgamento por um prazo de 120 dias até a conclusão dos trabalhos de auditoria, nos termos dos artigos 138, §1º e 145 do RPAF/BA.

A 1ª CJF em 23/02/17 decidiu converter o processo em diligência aos autuantes (fl.208) no sentido de que comunicasse ao sujeito passivo o deferimento do pedido de prorrogação do julgamento, intimarem para apresentar o laudo a ser juntado ao processo e verificarem se foram segregados os elementos de custos (MP, MO, MS e ACOND) de modo que pudesse refazer o demonstrativo original em substituição ao arbitramento que foi procedido.

A fiscalização produziu nova informação fiscal (fls. 211/212) informando que em atendimento a diligência, a empresa apresentou planilhas do custo de produção, segregando os custos, o que motivou o refazimento do demonstrativo original, com exclusão dos elementos de custos que não configura MP, MS, MO e ACOND, o que implicou na redução do débito de R\$2.482.480,44 (arbitramento) para R\$976.166,63 (custo da mercadoria produzida, cf. art. 13, §4º, II da LC 87/96), conforme demonstrativo de débito juntado à fl. 214.

Em petição à fl. 249 (27/07/17) o recorrente alega que tendo sido intimado para tomar ciência da retificação da base de cálculo, requereu concessão de prazo de 60 dias para se manifestar.

Em 31/07/17 foi peticionada nova manifestação (fls. 253/255) na qual afirma que apesar de ter promovido uma redução significativa do valor exigido, com base no laudo técnico elaborado pela PwCAI, foi excluído da base de cálculo valores dos elementos de custos diversos, restringindo a base de cálculo do “custo da mercadoria produzida” aos elementos de custo definido no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, o que configura uma interpretação restritiva.

Alega que não faz sentido excluir elementos de custo, a exemplo de energia elétrica utilizada na fabricação do aço ou materiais refratários que revestem altos fornos de siderurgia, que são autênticas matérias primas, como reconhecido pelo STF no julgamento do RE 90.205/RS, assegurando o direito do crédito do IPI, que adota a sistemática do crédito físico (mesma do

ICMS).

Argumenta que a indicação dos elementos de custos no art. 13, § 4º, da LC 87/96 é exemplificativa (MO, MS, MP e ACOND), não podendo ser interpretado de forma restritiva tendo em vista que resulta em base de cálculo a menos no estado de origem em detrimento do estado de destino.

Reafirma que na operação de transferência utilizou a base de cálculo correta, em obediência ao princípio da não cumulatividade, motivo pelo qual requer a improcedência da autuação.

Reiterou o pedido de concessão do prazo de 60 dias.

Em 21.09.2017, o recorrente peticionou nova manifestação (fls. 262 a 282), na qual fez um breve relato da autuação por meio de arbitramento, laudo produzido pela PwCAI, que apontou diferença de crédito infinitamente superior ao devido com base na interpretação literal da LC 87/96 e refazimento dos demonstrativos que implicaram na redução do débito.

Esclarece que o trabalho técnico identificou os custos que compõem as bases de cálculo do ICMS nas operações de transferências (i) utilizados pela empresa e (ii) aceitos pela LC 87/1996.

E que para atender ao objetivo proposto, com base nas informações da DIPJ apresentou os custos que compõe os itens questionados, pela data, código e descrição do produto, unidade; e quantidade total produzida, custo total e custo unitário do produto, com detalhamento do custo unitário.

Ressalta que o laudo técnico apurou custos das mercadorias transferidas considerando os gastos diretos e indiretos e as diferenças apontadas no arbitramento decorre da diferença de crédito considerando o custo total e o da interpretação literal da LC 87/96.

Afirma que com o refazimento dos demonstrativos originais, em substituição a apuração por arbitramento foi considerado apenas os custos da MP, MS, MO e ACOND, e excluído as rubricas “Materiais Manutenção”, “Água”, “Deprec. Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec/Amort. Recir” e “Provisão de frete”, “Energia Elétrica”, “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, “MP Fundentes”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”, implicando na redução do débito R\$2.482.480,44 para R\$ 976.166,93.

Argumenta que não mais se discute o arbitramento da base de cálculo e sim o alcance do conceito do “custo da mercadoria produzida” previsto no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96.

Discorre sobre o princípio da não cumulatividade e o direito de utilização do crédito fiscal (art. 155, §2º, I da CF88), ressalta a chamada guerra fiscal e interpretação do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 dada pelo Estado da Bahia, limitando a utilização do crédito fiscal, visto que cumpriu o que lhe impõe a legislação do Estado de origem o que assegura o créditos de ICMS escriturados na entrada efetivada, sob pena de violação ao princípio da legalidade (arts. 5º, II; 37; 84, IV, e; 150, I, da CF/88).

Transcreve o art. 43, IV “a”, 4 do RICMS-MG/2002, bem como o art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 que tratam de base de cálculo na saída de mercadorias do Estado, cuja base de cálculo, *considerando como mão-de-obra: a) humana; b) tecnológica: os custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros; acondicionamento: todos os custos, diretos e indiretos, necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica.*

Destaca que a interpretação da LC 84/96 que possibilita diferentes interpretações divergentes a exemplo da **legislação mineira** e do Estado de São Paulo que na Decisão Normativa (DN) CAT 05/2005, estabelece o “custo da produção industrial”, afastando a interpretação taxativa do art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Ressalta que a matéria discutida é conhecida como “guerra fiscal”, mas os conflitos federativos

não podem ser repassados aos contribuintes e sim o Estado prejudicado interpor junto ao STF pedido de declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado (ADI 3389 e ADI 3312).

Conclui afirmando que utilizou o crédito fiscal destacado no documento fiscal que foi recolhido ao Estado de origem, em a regra constitucional da não-cumulatividade, motivo pelo qual requer que seja declarada a integral improcedência da exigência fiscal tendo em vista que é (i) vedada a possibilidade do Estado de destino em deliberar individualmente a inconstitucionalidade da legislação do Estado de origem, (ii) e obrigatoriedade da utilização do custo real na determinação da base de cálculo do imposto nas transferências e (iii) em razão da manifesta boa-fé do contribuinte, efetivando, desse modo, o princípio da proteção da confiança e da segurança jurídica.

Argumenta que apesar da 3ª JF ter negado o pedido de nulidade, inexistente previsão legal da glosa de créditos imposta pela fiscalização tendo em vista que os dispositivos indicados (art. 13, § 4º, II, da LC 87/96; art. 17, § 7º, II, da Lei n.º 7.014/96) não constituem preceitos sancionatórios.

Ressalta que atividade administrativa é vinculada ao princípio da legalidade (artigos 5º, II; 37; 84, IV e; 150, I, da CR/88), só podendo agir em conformidade com o comando da lei e nem a CF 1988, a Lei Kandir e Lei Estadual nº 7.014/96, trazem a distinção invocada como suporte da autuação.

Pontua, ainda, que o art. 22-B da Lei nº 7.014/96 foi acrescentado pela Lei nº 12.605, de 14/12/2012, e não pode tipificar infrações que ocorreram no período entre janeiro e dezembro de 2012, pena de inadmissível retroatividade (art. 150, I, a, da CR/88), nos termos do § 1º do art. 144, do CTN, por não se tratar de mera instituição de novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, mas de modificação do aspecto quantitativo da consequência da regra-matriz de incidência, com restrição à amplitude do direito o crédito de ICMS e elevação da carga tributária suportada pelo cliente.

Reitera o pedido de reforma do acórdão proferido pela 3ª JF, declarando a improcedência do crédito tributário, em razão da falta de previsão legal.

Em seguida discorre sobre a acusação de ter aproveitado créditos fiscais de ICMS em valor supostamente superior ao devido, por ter apurado base de cálculo do custo da mercadoria produzida, (MP, MO, MS e ACOND) conforme a literalidade do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, mas que segundo Súmula nº 166 do STJ, inexistente fato gerador do ICMS nas operações de transferências; discorre sobre os conceitos de custos conforme entendimento de doutrinadores, empresas de auditoria independente, Pronunciamento Técnico CPC 16 (estoques); o custeio por absorção, positivados pela Lei das S.A, tudo isso para reforçar o seu entendimento de que a LC 87/96 traz uma base de cálculo genérica para a transferência entre estabelecimentos dentro do mesmo Estado, e no caso de operações de transferências interestaduais indica o “custo da mercadorias produzida”, indicando no art. 13, §4º, II elementos exemplificativos de custos e que não são taxativos.

Questiona a segurança jurídica, o Pacto Federativo, o Estado Democrático de Direito, gerando custo tributário em duplicidade, ou seja, valor recolhido no estado de origem cujo crédito fiscal é assegurado no estado de destino, que uma vez limitado gera duplicidade de pagamento do ICMS.

Se ultrapassados todos os argumentos anteriores, afirma ser necessário discorrer sobre a correta classificação jurídico-contábil dos itens glosados pela fiscalização, como custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Ressalta que partes e peças de máquinas e equipamentos a depender de sua importância no processo produtivo, podem ser classificadas como bens de uso e consumo, produtos intermediários ou, ainda, bens do ativo imobilizado. No caso concreto, a fiscalização excluiu da base de cálculo as rubricas: “Materiais Manutenção”, “Água”, “Deprec. Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec/Amort. Recir” e “Provisão de frete”, “Energia Elétrica”, “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, “MP Fundentes”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”.

Destaca que no processo produtivo siderúrgico há diversas transformações químicas e físicas constantes e contínuas, sendo admissível entender que as rubricas glosadas fazem parte do custo da mercadoria produzida, considerando que são legítimos produtos intermediários, a exemplo de:

- A) Água - presente em setores do processo industrial siderúrgico, como altos-fornos, lingotamento contínuo, laminação, aciaria e central térmica, inclusive entrando em contato com o bem sob fabricação, sendo consumida de forma imediata e integral;
- B) Energia elétrica – consumida no processo industrial siderúrgico, serve como força-motriz ao maquinário, também converte-se em energia térmica, configurando como insumo do processo produtivo nos termos do art. 20 da LC 87/96. Menciona que parte ínfima da energia elétrica são destinadas aos setores administrativos, de iluminação interna/externa e edifícios;
- C) Materiais refratários – são produtos intermediários, consumidos de forma imediata e integral, inclusive em contato físico com o produto siderúrgico em elaboração, restando exauridos em sua finalidade após um curto período de vida útil.
- D) Eletrodos para solda - revestem os rolos que transitam as peças de aço sob elaboração, que nas áreas de lingotamento contínuo e laminação a quente atingem temperaturas superiores a 1000 °C, e os rolos que transportam as peças de aço se degradariam instantaneamente caso não recebessem proteção que intermedia o contato com o metal em alta temperatura.
- E) Cilindros de Laminação - formam um conjunto que trabalha tencionando, pressionando as placas de aço com o intuito de reduzir a espessura pela utilização da força física, preparando o material para as próximas fases de industrialização, recebendo os impactos das carepas que soltam das placas e, sofrendo as maiores danificações e são retirados constantemente.
- F) Gás mistura/combinção – mantém a temperatura nos fornos nos níveis necessários para a produção da placa de aço. Os gases combinados servem para medir o teor de oxigênio nos fornos de reaquecimento das placas de silício, controlando a quantidade de oxigênio a ser injetada nos fornos, sendo essencial a produção.

Conclui que o ICMS tem como principal característica o princípio da não cumulatividade e deve ser considerado no custo da mercadoria produzida não apenas o valor agregado, mas também o valor dos insumos, visto que o imposto objetiva onerar o consumo e não a produção ou comercialização.

Pugna pela reforma da Decisão recorrida a fim de se reconhecer a improcedência da autuação.

Ressalta ainda, que a penalidade aplicada com porcentual de 60% prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96 possui caráter confiscatório, o que é refutado pelos Tribunais Superiores, a exemplo do julgamento do 754.554/GO RE pelo STF, que reduziu a penalidade para 25% do valor do tributo.

Requer o cancelamento da penalidade aplicada, sob pena de afronta ao princípio do não confisco (art. 150, IV, da CR/88) e caso não se decida pelo cancelamento da penalidade exigida torna-se necessário ao menos reduzi-la para patamares mais razoáveis.

Na informação fiscal prestada (fls. 285 a 303) inicialmente discorre sobre a autuação, ressaltando que o art. 155 da CF remete para a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria da legislação tributária, cuja definição no art. 13, §4º, II da LC 87/96 define os elementos de custo para as operações de transferências interestaduais.

Afirmam que a autuação tem amparo em Decisões do STJ e julgamentos do CONSEF, tendo como base planilha de custos de produção fornecidos pela empresa, cuja base de cálculo foi constituída com base no custo da MP, MO, MS e ACOND prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Ressaltam que não foram contestados os cálculos na apresentação da defesa e diante das alegações de violação a CF, interpretações da legislação mineira e paulista, a Procuradora Geral do Estado (PGE/PROFIS) exarou parecer confirmando que a base de cálculo está correta.

Arrazoa sobre base de cálculo, o que devem integrar o custo de produção previsto no art. 13, §4º,

II da LC 87/96, o disposto nos artigos 109 e 110 do CTN que respaldam o disposto no art. 146, III da CF 88 quanto à definição das normas gerais de legislação tributária e que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, conforme preconiza doutrinadores e a jurisprudência.

Discorre sobre os conceitos de matérias primas, materiais secundários, materiais de embalagens, mão de obra e custos de fabricação e afirma que apesar do Fisco mineiro e o paulista (RICMS/MG e DN CAT 05/2005/SP), interpretem o art. 13, §4º, II da LC 87/96 de forma ampla, não pode ampliar a restrição contida na norma sobre a base de cálculo nas operações de transferências.

Com relação ao creditamento relativo ao consumo de energia elétrica, destacam que Decisões do STJ (AgRg no RE 731885/PR) e Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes da Receita Federal firmaram entendimento de que não constituem insumo, matéria prima ou produto intermediário.

Transcreve decisões do CONSEF envolvendo a mesma matéria (transferência) a exemplo dos Acórdãos CJF 0274-11/15; CJF 0082-12/12; CJF 0432-12/11 e CJF 0166-12/13, inclusive tendo sido analisado a questão do crédito de energia elétrica que não configura insumo como decidiu o STF no RE 573217 AgR/SC.

Afirmam que a Decisão proferida pelo STJ no RE 1.109.298/RS relativo a operação de transferência fundamentou que com relação a base de cálculo o art. 13, §4º da LC 87/96, a “*interpretação da norma deve ser restritiva*”, bem como a Decisão proferida no RE 707.635/2005 é no mesmo sentido, e ainda que a energia elétrica consumida na produção industrial não integra o conceito de matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem (RE 1.331.033/SC).

Transcreve parecer da PGE/PROFIS no processo 2014.407801-0 que foi cancelado pelo Procurador Geral do Estado cuja cópia anexou às fls. 304 a 308, bem como pareceres de outros processos (AI 206891.0040-13/3 e Acórdão CJF 0274-11/15) para respaldar o seu posicionamento de que a interpretação da norma é restritiva.

Quanto o método de custeio, afirmam que a legislação do Imposto de Renda referenciado pelo recorrente restringe que não é possível utilizar o método direito ou variável.

Já a legislação do ICMS estabelece regras especiais para a formação da base de cálculo nas operações interestaduais de transferências de mercadorias, sendo que muitos gastos não são reconhecidos como encargos, a exemplo do Imposto de Renda do Exercício que não é rateado.

Ressaltam que a LC 87/96 estabelece o que deve ser computado na base de cálculo das operações de transferências (MS, MO, ME e ACOND) e nenhum outro custo deve se computado. Requerem que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente, de acordo com o demonstrativo de fl. 211.

VOTO

No Recurso Voluntário interposto o recorrente reapresentou na sua quase totalidade os argumentos da impugnação inicial, que abaixo sintetizo:

1. Nulidade por falta de previsão legal para glosar os créditos fiscais objeto da autuação;
2. Impossibilidade de aplicar arbitramento com base no art. 22-B, da Lei nº 7.014/96 acrescentado na Lei em 14/12/2012, de forma retroativa (art. 150, I, a, da CR/88);
3. A base de cálculo nas operações de transferências engloba o custo de produção (art. 13, § 4º, II, da LC 87/96) e não apenas os elementos de custos indicados exemplificativamente;
4. Não há incidência do ICMS nas operações de transferências, cf. Súmula 166 do STJ;
5. A multa de 60% é desproporcional e confiscatória, e deve ser reduzido a 25% (STF);

Após a realização de diligência determinada por esta 1ª CJF acrescentou que:

A) Não se discute mais o arbitramento;

- B) Os conflitos de interesses federativos deve ser objeto de interposição de ADI ao STF;
- C) O crédito fiscal utilizado foi o destacado na nota fiscal e recolhido ao Estado de origem;
- D) Foi excluída da base de cálculo os valores relativo a aquisições de Água; Energia Elétrica; Materiais Refratários; Eletrodos para solda; Cilindros de Laminação e Gás mistura/cominação que são insumos do processo produtivo.

Com relação à nulidade suscitada sob alegação de falta de previsão legal, constato que na Decisão proferida pela primeira instância foi fundamentado que o art. 13, §4º, II da LC 87/96, estabelece quais elementos de custos devem se considerados na apuração da base de cálculo nas operações de transferência.

Como o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, na remessa em transferência computou na base de cálculo elementos de custos não previstos no inciso II do §4º do Art. 13 da LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), agiu em desconformidade com a norma o que resultou em apropriação de crédito fiscal em valor superior ao previsto na legislação tributária. Portanto, ao contrário do que foi afirmado, restou comprovado a infringência à legislação tributária e não pode ser acolhida a nulidade suscitada. Quanto à questão de mérito, sobre os elementos de custos que compõe a base de cálculo nas operações de transferências, será apreciado no momento próprio.

No tocante a nulidade suscitada sob o argumento de que a previsão de arbitrar a base cálculo prevista no art. 22-B, da Lei nº 7.014/96 foi acrescentado pela na Lei 12.605 em 14/12/2012, e não poderia ser aplicada retroativamente, observo que conforme fundamentado na Decisão recorrida o dispositivo tem aplicação imediata sobre fatos geradores ocorridos em data anterior, nos termos do disposto no §1º do art. 144 do CTN, tendo em vista que a regra que estabelecia restrição à constituição da base de cálculo (art. 13, §4º da LC 87/96) já era vigente, e a regra instituída no art. 22-B da Lei nº 7.014/96, evocado, não mudou o aspecto quantitativo da regra matriz e sim instituiu novos critérios de apuração ou processos fiscalizatórios.

Pelo exposto, considero correta a aplicação do arbitramento da base de cálculo na forma prevista no art. 22-B, da Lei nº 7.014/96, a fatos geradores ocorridos antes de sua instituição.

No mérito, inicialmente cabe apreciar que a fiscalização apurou a base de cálculo do valor exigido mediante arbitramento (fl. 09), com base nos dados contidos na Declaração de Imposto de Renda (DIPJ) do estabelecimento autuado (ano 2013, exercício 2012) com amparo no disposto no art. e 22-B, II da Lei Estadual n.º 7.014/96.

Apesar de o contribuinte ter questionado a motivação para aplicação do arbitramento da base de cálculo na impugnação inicial, que foi apreciado na Decisão ora recorrida validando o procedimento fiscal, e ainda, reapresentado o argumento no recurso interposto contra a Decisão proferida pela 5ª JJE, em momento posterior, o recorrente participou ativamente no saneamento do processo apresentando laudo no qual identificou os elementos de custos.

Em seguida a fiscalização refez o demonstrativo original de fl. 09 (arbitramento) apurando a base de cálculo das operações de transferências e o valor devido com base nos elementos de custos previstos no art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Assim sendo, levando em conta que o arbitramento da base de cálculo é uma medida extrema que o Fisco deve utilizar para apurar o imposto quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto e não for possível apurar o montante real da base de cálculo, considero que a participação do sujeito passivo no saneamento deste processo possibilitou que a fiscalização apurasse a real base de cálculo, que deve prevalecer em relação a que foi apurada mediante arbitramento. Portanto, não se discute mais o arbitramento.

Quanto ao argumento de que a base de cálculo nas operações de transferências deve englobar todos os custos de produção, observo que na Decisão foi fundamentado que nestas operações, deve ser adotado o custo de produção, como definido no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, que corresponde à soma dos custos de matéria prima, material secundário, mão de obra e

acondicionamento.

Mesmo que a administração tributária de alguns Estados interpretem que conceito de custos, estabelecido no inciso II do art. 13, §4º da LC 87/96, envolva todos os elementos de custos, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar (art. 146, III, “a” da CF 88) e não deve ser admitida interpretação extensiva, entendimento que tem sido prevalente nas Decisões exaradas por este Conselho de Fazenda Estadual a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0373-12/14; CJF Nº 0319-12/14; CJF Nº 0249-11/14; CJF Nº 0198-11/14 e CJF Nº 0084-12/14. Por isso, não acolho o argumento apresentado no presente recurso de que deva ser considerado todos os custos.

No tocante ao argumento de que a Súmula 166 do STJ preconiza que não há incidência de ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, constato que ao contrário do que foi argumentado o próprio contribuinte tributou as operações de transferências de outros Estados (Minas Gerais, Espírito Santo,...), não aplicando a referida Súmula. E caso tivesse aplicado, não teria havido pagamento do ICMS pelo remetente e conseqüentemente não haveria crédito fiscal no estabelecimento autuado, inexistindo a infração que acusa utilização de crédito fiscal em decorrência de ter utilizado base de cálculo em valor superior a prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Ressalte-se ainda que a referida Súmula foi publicada no dia 23/08/1996, antes da publicação em 13/09/1996, cujo art. 12, I da citada Lei estabelece que ocorre o fato gerador o ICMS na “*saída de mercadoria de contribuinte, ainda que para outro do estabelecimento do mesmo titular*”. Portanto, a mencionada Súmula não possui efeito vinculante aplicável às decisões proferidas nos julgamentos promovidos pela administração pública estadual, motivo pelo qual não acato tal argumento.

Relativamente ao argumento de que a infração decorre de conflitos de interesses federativos e que utilizou como crédito fiscal o valor que foi destacado na nota fiscal de origem e deve ser objeto de interposição de ADI ao STF, observo que a exigência fiscal tem amparo no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 (art. 17, § 7º, II, da Lei 7.014/96), que estabelece que na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o valor do custo da mercadoria produzida, “*assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*”.

Logo, tendo o estabelecimento remetente apurado base de cálculo em desconformidade com a LC 87/96, gerou crédito fiscal no estabelecimento autuado a mais do que o devido e segundo o disposto no art. 309, §7 do RICMS/2012, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar.

Quanto ao argumento de que foi excluída da base de cálculo das operações de transferências os valores relativos às aquisições de diversos insumos (Água; Energia Elétrica; Materiais Refratários; Eletrodos para solda; Cilindros de Laminação e Gás mistura/combinação), observo 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.

Com relação à exclusão da base de cálculo do valor concernente à energia elétrica, observe que o STJ firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica não configura insumo, matérias-primas, 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 731885/2006; RESP 518656-RS/2004; AgRg no AG 623105-RJ/2005; AgRg no RE 826689-RJ/2006).

Assim sendo, mesmo que a LC 87/96 tenha estabelecido no seu art. 33, II, “b” o direito ao crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento, quando consumida no processo de industrialização, apesar de ser assegurado o direito de utilização do crédito, sua aquisição não pode ser computada como elemento de custo indicado no § 4º, II, do art. 13 da LC 87/96, que se

restringe ao custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, conforme jurisprudência do CONSEF a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0250-11/09; CJF Nº 064-11/09; CJF Nº 0081-11/09; CJF Nº 0082-11/10; CJF Nº 0413-12/10; CJF Nº 0266-11/09 e CJF Nº 0377-12/09, o que evidencia o entendimento prevalente nas Decisões proferidas por este Conselho de Fazenda.

Por tudo que foi exposto, considerando que o recorrente no saneamento do processo apresentou laudo com o detalhamento dos elementos de custos das *matéria-primas, materiais secundários, mão-de-obra e acondicionamento*, possibilitando apurar corretamente a base de cálculo das operações de transferências que foi objeto de levantamento fiscal mediante arbitramento da base de cálculo, acato o demonstrativo refeito pela fiscalização (fl. 214), ficando reduzido o valor exigido de R\$2.482.480,44 para R\$976.166,93.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a multa aplicada de 60% é prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/96, portanto é legal.

Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA (Dec.7.629/99), não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

No que se refere ao pedido de redução da multa para um percentual de 25%, observo que conforme apreciado na Decisão ora recorrida, a multa aplicada decorre de descumprimento de obrigação principal e esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, não possui competência para apreciar pedido de cancelamento ou redução nos termos do art. 167, III, “c” do RPAF/BA.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, modificando a Decisão do Auto de Infração de Procedente para Procedente em Parte, com redução do débito de R\$2.482.480,44 para R\$976.166,93.

VOTO DIVERGENTE

Inicialmente, informo que o posicionamento por mim defendido em relação à 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: “Materiais Manutenção”, “Água”, “Deprec. Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec/Amort. Recir” e “Provisão de frete”, “Energia Elétrica”, “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, “MP Fundentes”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”,

“MAP Outros”, por entender a fiscalização não serem tais produtos parte integrante nem de matéria prima, nem de mão-de-obra, nem de material secundário, tampouco acondicionamento.

Após realização de diligência, foi excluída da base de cálculo das operações de transferências os valores relativos às aquisições de diversos insumos (Água; Energia Elétrica; Materiais Refratários; Eletrodos para solda; Cilindros de Laminação e Gás mistura/combinação).

Todavia, o i. Relator 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.*

E mais. No tocante à energia elétrica, defendeu que: *a energia elétrica não configura insumo, matérias-primas, 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 731885/2006; RESP 518656-RS/2004; AgRg no AG 623105-RJ/2005; AgRg no RE 826689-RJ/2006).

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, esquadrihado 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.”.

Deste modo, agiu corretamente o Fisco na apuração da base de cálculo do imposto lançado em relação às referidas despesas, sendo devido o estorno dos créditos tomados.

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, conseqüentemente, 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 subseqüentes 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 incontroverso 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 transcrito, 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 subseqüentes 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”, subseqüente 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 constituindo em importante paradigma porque traz consigo um histórico legislativo e jurisprudencial precioso a respeito 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 atrás 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 Baleeiro "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. (...). "Insumos 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 tais 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 JF nº 0047- 05/10, Acórdão 1ª JF 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 a energia elétrica 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, entendendo pela sua inclusão na base de cálculo das transferências, resultando no direito ao crédito do ICMS destacado na documentação de aquisição.

Por fim, após análise do todo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0012/16-4, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$976.166,93**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Valnei Sousa Freire e Edvaldo Almeida dos Santos.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de novembro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS