

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0016/16-0  
**RECORRENTE** - ARCELOMITTAL BRASIL S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0162-01/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - PUBLICAÇÃO: 27/12/2017

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0436-12/17

**EMENTA:** ICMS. BASE DE CÁLCULO. RECEBIMENTO DE PRODUTOS POR TRANSFERÊNCIA DE ESTABELECIMENTO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, COM PREÇO SUPERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. FALTA DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS. Procedimento fiscal efetuado com base no art. 22-B da Lei nº 7.014/96, considerando a impossibilidade de desenvolver a fiscalização do estabelecimento para apurar e aferir a correta base de cálculo do ICMS, nos termos do § 4º do artigo 13 da LC nº 87/96, para efeito de apropriação de crédito fiscal nos recebimentos por transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, oriundas de outra Unidade da Federação. Feito o lançamento a partir do laudo técnico elaborado por empresa de consultoria contratada pelo contribuinte. Acolhidas parcialmente as alegações recursais para excluir da autuação os valores relativos às matérias-primas “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão” e “MP Fundentes”. Infração parcialmente elidida. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 1ª JJF Nº 0162-01/16, que julgou Procedente o Auto de Infração nº 206891.0016/16-0, lavrado em 29/03/2016, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 1.645.844,64, em razão de “utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo”.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 09/09/2016 (fls. 134 a 139) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

### “VOTO

*Incialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*Afastamos toda discussão acerca da inconstitucionalidade das multas aplicadas no presente Auto de Infração. De acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual e que as multas aplicadas estão previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*Não pode o autuado alegar ilegalidade na glosa de créditos fiscais por falta de autorização legal nos dispositivos invocados pelos autuantes para tal procedimento. O art. 22-B da Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, referida na descrição dos fatos do presente Auto de Infração (fl. 03), estabelece que a autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS admitida nos termos do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 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 com o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida.*

De acordo com o inciso II do parágrafo único do art. 22-B da Lei nº 7.014/96, o arbitramento da base de cálculo será feito da seguinte forma:

“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.”

Das fls. 15 a 17 está uma intimação das vinte e quatro realizadas pelos autuantes em busca infrutífera pelo custo da mercadoria produzida pelo autuado. Tal comportamento permitiu, com base na Lei do ICMS do Estado da Bahia, que os autuantes procedessem ao arbitramento da base de cálculo nas transferências interestaduais para efeito de averiguação da correta apropriação de crédito fiscal pelo autuado, destinatário das mercadorias. A ação fiscal está, portanto, baseada em princípio legal, art. 22-B da Lei nº 7.014/96, e agiu em conformidade com o comando nele expresso.

O art. 22-B da Lei nº 7.014/96 é regra visando o arbitramento de uma base de cálculo. Se constitui em novos critérios de apuração da base de cálculo, que servirá de parâmetro para efeito de averiguação da correta apropriação de crédito fiscal pelo autuado. A ele se aplica a retroatividade da lei prevista no § 1º do art. 144 do CTN.

O art. 22-B da Lei nº 7.014/96 não restringiu o direito ao crédito nem elevou a carga tributária do autuado. Impedir o uso indevido de crédito fiscal, objeto do presente Auto de Infração, não se caracteriza como afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade. A compensação do imposto devido em operações sujeitas ao ICMS com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado é garantia constitucional. Mas para que se tenha direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores é necessário que o imposto cobrado não ultrapasse o estabelecido pela legislação.

A cobrança que excede a devida não pode ser admitida pelo Estado de destino como crédito fiscal para o destinatário. O princípio da não-cumulatividade não está sendo ferido, pois o remetente não está obrigado a estornar os créditos referentes aos outros itens do custo de produção que não fizeram parte da base de cálculo das mercadorias.

A base de cálculo do imposto devido nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa é definida pela Lei Complementar nº 87/96. A lei estadual apenas criou novos critérios para a sua apuração nas hipóteses em que o contribuinte não fornecesse o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida, em consonância com o art. 148 do CTN. Assim, não acato o pedido de nulidade do Auto de Infração sob a argumentação de que o arbitramento não utilizou critério adequado.

A definição da base de cálculo pela lei complementar não buscou associar a definição de custo de produção com a contabilidade de custos. Se o legislador tivesse intenção de aplicar o conceito de custo de produção estabelecido pela contabilidade de custos, não haveria de fazer a ressalva contida na norma que restringe os itens que a contabilidade associa ao custo de produção. Por outro lado, o estabelecimento da base de cálculo pela lei complementar não exige que se produza uma contabilidade paralela. Apenas define a base de cálculo a ser consignada no documento fiscal, sem interferir no valor que se queira atribuir à mercadoria nem nos procedimentos para escrituração dos lançamentos contábeis.

Não pode haver outra interpretação senão a de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas pelo remetente deve ser composta apenas pelos itens do custo de produção expressamente estabelecidos. Se a intenção do legislador fosse estabelecer como base de cálculo o custo de produção na forma entendida pela contabilidade de custos, não haveria de redefinir expressamente como fez na lei complementar.

Se a intenção fosse apenas ser exemplificativo, não haveria de utilizar expressão que indica redefinição restritiva “assim entendida a soma do custo da matéria-prima...”, mas utilizaria expressão que revelasse intenção de apenas citar itens que fizessem parte do conceito aplicado, como “assim entendida a soma de itens como custo da matéria-prima...”.

Como há na lei Complementar nº 87/96 uma redefinição restritiva da expressão “custo de mercadoria produzida” de forma taxativa, e não uma citação de seus itens de forma exemplificativa, não é possível dar uma interpretação extensiva a esta norma. De fato, a base de cálculo estabelecida na lei complementar contraria propositalmente a metodologia contábil de apuração de custo, à medida que apenas admite na hipótese em lide a utilização de parte dos itens que compõe os custos relacionados ao sistema produtivo.

A presente cobrança por uso indevido de crédito fiscal não representa tratamento discriminatório, mas observância dos limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 e visa evitar prejuízos na repartição das receitas tributárias entre os Estados. Aceitar créditos tributários decorrentes de utilização de base de cálculo que extrapola os limites citados seria, por exemplo, o mesmo que aceitar créditos tributários decorrentes de aplicação de alíquota superior ao estabelecido pelo Senado Federal para as operações interestaduais.

*Discordo do entendimento dos autuantes de que, por força da edição da Instrução Normativa nº 52/13, com alegado caráter interpretativo de norma, deveria ser eliminada a imputação de multa ao autuado, com base no inciso I do art. 106 do CTN. O presente Auto de Infração não foi lavrado com base na referida instrução normativa. A base de cálculo nas transferências foi determinada por meio de arbitramento, com base no art. 22-B da Lei nº 7.014/96. E, ainda que tivesse, como o presente Auto de Infração foi lavrado três anos após a edição da referida instrução normativa, não há como dispensar a imputação da multa. O autuado teve três anos para se adequar à nova orientação. O referido dispositivo do CTN apenas pode ser aplicado quando a lavratura do Auto de Infração antecede a edição da suposta norma interpretativa. Assim, mantenho a multa inicialmente exigida.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

*Entretanto, entendo que como na formação do percentual da base de cálculo arbitrada com base nos dados da DIPJ, constante à fl. 18, não foram considerados os estoques iniciais e finais do ano de 2012, o percentual de 15,02%, encontrado no demonstrativo do estorno à fl. 10 ficou além do que seria admitido se tivesse sido considerado os referidos estoques iniciais e finais, cujo percentual seria de 13,76%.*

*Se os estoques iniciais e finais foram considerados na obtenção do custo total dos produtos fabricados, conforme documentos às fls. 10 e 18, também deveriam ser computados para efeito de determinação do valor dos itens que comporiam o somatório dos custos previstos no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.*

*Como o estoque final foi superior ao inicial, o valor dos custos de que trata a referida lei, referentes aos insumos utilizados, foi inferior ao somatório das compras ocorridas durante o ano. O que implicaria num percentual de 13,76% e numa consequente base de cálculo na transferência interestadual inferior à apresentada no demonstrativo à fl. 10.*

*Assim, entendo que à autoridade competente cabe ainda a complementação da presente exigência fiscal, mediante nova ação fiscal, visando a cobrança da referida diferença decorrente do equívoco apontado na determinação da formação do percentual da base de cálculo arbitrada.”*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 154 a 173, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Afirma, inicialmente, que a decisão se encontra parcialmente desvinculada da realidade dos fatos e que foi fundamentada em uma análise desarrazoada da legislação vigente, em prejuízo do entendimento sedimentado por nossos tribunais superiores. Ademais, entende que acarreta, caso o entendimento esposado persista, o comprometimento de uma plêiade de princípios constitucionais, tais como o princípio da legalidade, da não surpresa, da não cumulatividade e, em última análise, a própria segurança jurídica.

Alega que a atuação fiscal se alicerça, de maneira errônea, em pressupostos vagos, os quais não se coadunam com a verdade dos fatos vertida em amplo conjunto probatório e em total embasamento jurisprudencial. Conclui, assim, que o lançamento não merece prosperar. Ressalta que o que chama de “absoluta carência de legalidade da glosa dos créditos escriturados pelo contribuinte”.

Reproduz trecho do acórdão combatido para destacar que os dispositivos invocados pela fiscalização na motivação da autuação, além de não constituir preceitos sancionatórios, não trazem autorização ao Estado da Bahia para promover a glosa dos créditos de ICMS escriturados pela empresa.

Argumenta que o suposto de utilização de base de cálculo sobrevalorada na origem não autoriza, à Administração, a glosa dos créditos escriturais de ICMS aproveitados correspondente ao plus valorativo da entrada realizada. Afirma que a fiscalização tributária, porquanto atividade administrativa, está jungida ao princípio da legalidade, só lhe sendo possível agir em estrita conformidade com o comando da lei.

Alega que nem a Constituição de 1988, nem a Lei Kandir e nem mesmo a Lei Estadual n.º 7.014/96, trazem a distinção invocada como suporte da autuação, pois, na hipótese, pouco importa o entendimento do Estado de destino acerca da base de cálculo que deveria ter sido praticada pelo estabelecimento de origem das mercadorias. Destaca que o direito de crédito do adquirente vincula-se tão somente ao “montante cobrado” nas operações anteriores, nada havendo contra o procedimento adotado pelo estabelecimento. Nesse sentido, pontua, ainda, a impossibilidade da

utilização do art. 22-B, da Lei n.º 7.014/96 como fundamento legal da acusação fiscal já que o dispositivo previu o procedimento de apuração do imposto levado a cabo no caso concreto, permitindo ao fisco baiano, para efeito de apropriação de crédito fiscal nas transferências interestaduais, o arbitramento da base de cálculo do imposto quando o contribuinte deixa de fornecer o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida.

Referindo-se à decisão guerreada (cujo trecho reproduz), assegura ter incorrido em “grave erro”, pois o dispositivo foi acrescentado na Lei n.º 7.014/96 por força de Lei Estadual n.º 12.605, de 14 de dezembro de 2012, publicada no Diário Oficial nos dias 15 e 16 de dezembro de 2012. Assim, e tendo em vista que as infrações materiais tipificadas ocorreram no período entre agosto e dezembro de 2012, conclui que o preceito legal é inservível para fundamentar a exigência fiscal, pena de inadmissível retroatividade (art. 150, I, a, da CR/88). Argumenta que, se o dispositivo só foi incorporado ao texto da Lei em dezembro de 2012, como poderia estar em vigor no período entre agosto a dezembro de 2012? Diante disso, ressalta a inaplicabilidade da retroatividade do § 1º do art. 144, do CTN, eis 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 regrametriz de incidência, com restrição à amplitude do direito o crédito de ICMS e elevação da carga tributária suportada pelo cliente.

Nesse contexto, defende que a restrição da possibilidade da recuperação pelo contribuinte da integralidade do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição, como deseja o fisco com a presente exigência fiscal e permissão configurada no acórdão recorrido, consistiria em imensa violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, com a incidência sucessiva do imposto sobre a mesma riqueza produzida em mais de uma etapa da cadeia de circulação das mercadorias (efeito cascata).

Ademais, argumenta que essa prerrogativa prejudicaria a neutralidade do ICMS, onerando a força produtiva e impedindo o translado do ônus financeiro do gravame até o consumidor final (contribuinte de fato).

Pelo exposto, requer que seja reformado o acórdão proferido pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal, de modo que seja declarada a improcedência do crédito tributário, em razão da falta de previsão legal dos motivos invocados pelo fisco para promover a glosa dos créditos escriturais apropriados pelo contribuinte, com ferimento aos princípios da legalidade, da não surpresa e da não cumulatividade do ICMS, pena de contrariedade e negativa de vigência aos arts. 5º, II; 37; 150, I e III; 155, § 2º, I, todos da CR/88; e 3º e 97, do CTN.

Após nominar aquilo que chama de “premissas equivocadas engendradas pela fiscalização”, ressalta que: I) Conquanto haja previsão legal de incidência do ICMS sobre transferências entre filiais na LC 87/96, afirma que o STJ já sumulou o entendimento de que inexiste fato gerador do imposto em tais operações, dada a ausência de mudança de titularidade, e, consequentemente, de circulação jurídica de mercadoria (Súmula 166); II) A empresa sempre destaca e recolhe o imposto sobre tais operações, fazendo-o segundo o custo contábil, dimensão que abarca o custo de transferência exposto na LC 87/96, como, aliás, é o entendimento de uma série de Estados da Federação, segundo alega; III) Não há qualquer ganho financeiro ou fiscal por parte da empresa além da redução de riscos de autuação caso não destacasse e recolhesse o imposto; IV) Face a esse contexto, a presente autuação é o retrato vivo da insegurança jurídica que assola este país, pois a empresa calcula a base de cálculo do ICMS na forma da Lei Complementar e conforme determina o estado de origem, mas o estado de destino entende que outra é a base de cálculo e insiste em estornar os créditos, ou seja, a empresa corre sério risco de pagar duplamente, o que não pode ser concebido num Estado Democrático de Direito; V) Não há sentido jurídico algum – ainda que se admita a tributação nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular – que a base de cálculo seja inferior ao custo contábil, obrigando a criação de uma contabilidade paralela e sem lógica para tais casos.

Destaca que se assim não for, parte do custo incorrido no estado de origem servirá de base de cálculo no estado de destino, indo contra tudo que os próprios estados sempre defenderam até hoje. Feitos estes destaques, faz uma digressão sobre o conceito contábil para, num segundo

momento, cuidar do custo de transferência específico da LC 87/96.

Transcreve, para tal, a doutrina de Eliseu Martins e da Equipe de Professores da USP Para apoiar a idéia de que o custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição, custos de transformação e outros custos incorridos para trazer os estoques a sua condição e localização atuais. Acosta doutrina da FIPECAFI, em conjunto com a Ernst & Young. Nesse sentido, reproduz o Pronunciamento Técnico CPC 16 (estoques), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Defende que o conceito de custo e o método para a sua apuração (custeio por absorção), de origem contábil, constituem hoje verdadeiros institutos jurídicos, positivados que foram pela LSA, cujos artigos 177 e 183 transcreve. Afirma que tal critério é também aceito pela legislação do IRPJ, em seus arts. 289 a 294, o que atesta, uma vez mais, a coerência do sistema jurídico. Transcreve o Parecer Normativo CST nº 6/79 para defender a idéia de que a avaliação dos estoques deve se dar pelo custo total. Cita a doutrina de Alfredo Becker.

Referindo-se ao regramento posto pela LC 87/96, afirma que, no caso de circulação de mercadoria decorrente de contrato de compra e venda (regra geral), o valor da operação será o negociado entre os contratantes para a transferência da propriedade da mercadoria. Numa venda com intuito lucrativo, defende explica que o valor da operação envolverá não só os custos incorridos pelo vendedor até o momento da saída da mercadoria, mas também sua margem de lucro, e as parcelas previstas nos §§1º e 2º (este se for o caso) do art. 13 da LC nº 87/96. Em outras palavras, a base de cálculo será o preço da venda.

Já para as transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, explica que a LC nº 87/96 trouxe base de cálculo própria, conceituada de acordo com características específicas e expressamente enunciadas no art. 13, § 4º (cujo texto transcreve), que não se limitou, nessa hipótese, a defini-la como valor da operação.

Afirma que o inciso II – aplicável para as transferências originárias de estabelecimentos industriais – na visão da fiscalização reduz o conceito de custo próprio da contabilidade, pois desconsidera na sua formação diversos custos, principalmente os indiretos, para resumi-lo aos custos com matéria-prima e material secundário (espécies de custos de aquisição), mão-de-obra e acondicionamento (espécie de custos de produção), mas entende ser óbvio que os termos ali constantes são meramente exemplificativos.

Defende que, do ponto de vista contábil, o custo transferido deve ser aquele apurado de acordo com o sistema integrado da empresa e servirá de parâmetro para todos os fins. Portanto, o custo contábil da mercadoria recebida poderá diferir do valor da NF, sempre que o custo da LC n.º 87/96 divergir do efetivo custo de produção. Explica que se valeu do custo contábil, o que é de fato, comprovadamente, justo, razoável e adequado. Com isso, conclui que não há razão jurídica ou econômica para que o lançamento seja mantido.

Não obstante a argumentação de que o procedimento de arbitramento empregado pela fiscalização carece de fundamentação legal, convém notar, com o devido reforço, que a metodologia de cálculo adotada pelo lançamento é, em larga medida, questionável. Isso porque defende que é preciso admitir que, se o “Custo Ajustado” ou “Custo Segundo a LC 87/96” nada mais é do que a soma de alguns itens que compõem o Custo Contábil, para calculá-lo, depender-se-á de um Custo Contábil conhecido.

Argumenta que, no momento da transferência de um novo produto, sem custo de produção conhecido no momento, deve-se idealmente, em respeito à periodicidade mensal da composição dos custos contábeis e da própria periodicidade mensal da apuração do ICMS, levar-se em conta o último custo de produção conhecido, i.e., o do mês mais próximo da data da transferência. E é precisamente por isso que surge o grande equívoco do cálculo que compõe o auto de lançamento, conforme explica, pois para compor o cálculo do crédito que seria permitido, o Fisco aplica a alíquota do imposto a uma base de cálculo resultante da multiplicação da base de cálculo das transferências segundo o Livro de Entradas e de e de uma base de cálculo arbitrada, calculada segundo um percentual genérico obtido por meio de dados anuais, e não mensais, decorrentes das informações da DIPJ (cfr. doc. 03 da impugnação).

Afirma que, em todos os meses, o percentual arbitrado pelo Fisco é sempre o mesmo: 15,02% (cfr. doc. 03 da impugnação). Por isso, conclui que o lançamento incorre em vício material, incondizente com as obrigações decorrentes dos arts. 3º e 142 do CTN, cujos textos reproduz.

Por fim, defende que os cálculos fiscais denotam, ademais, violação do art. 148 do CTN, pois, apesar de não admitir textualmente e nem de motivar o seu procedimento no art. 148 do CTN como deveria, o que a Fiscalização fez foi arbitrar a base de cálculo que entende por devida. Alega que tal procedimento só pode ser feito se observadas as condições expostas no art. 148 do CTN, i.e., para que pudesse realizar o procedimento que fez, o Fisco tinha o dever de fundamentar minuciosamente as razões que o levam a concluir que as declarações, esclarecimentos e documentos do contribuinte foram omissas ou não mereçam fé. Ademais, defende que o Fisco não utilizou o melhor método de apuração da base de cálculo, qual seja, o de obtenção do último custo conhecido – o que poderia ser feito a partir das bases de dados e documentação que tem disponível!

Explica que os tribunais já decidiram que o arbitramento só poderá ocorrer se inexistir “elementos contábeis confiáveis” para a determinação da base de cálculo (cfr., e.g., TRF4, 1ª T., AC 1998.04.01.061640-0/SC, Rel. Des. Mª Lúcia Luz Leiria, março de 2004). Sendo assim, seu “arbitramento” não se justifica perante o art. 148 do CTN, devendo, portanto, ser desconsiderado, ainda mais porque, além de não se preocupar com esse dispositivo, tampouco o Fisco se preocupou em explicar que fez uso do critério de arbitramento mais favorável ao contribuinte, conforme preceitua o art. 6º, § 6º, da Lei 8.021/90 – o que também concorre para violações aos arts. 3º e 142 do CTN, de cujos textos legais se depreende o poder-dever de exarar lançamentos líquidos e fática e juridicamente motivados.

Diante do exposto, a empresa reforça o argumento já trazido em sede da exordial, em que se afirma ser nulo o presente lançamento. Caso assim não entenda, defende que o crédito tributário deve ser revisto para patamares razoáveis, uma vez que o arbitramento atingiu patamares muito acima do que poderia se cogitar como devido.

Reforça que, no presente caso, a fiscalização imputou à empresa penalidade no percentual de 60% sobre o valor do imposto a recolher, fixado por arbitramento, com fulcro no art. 42, VII, “a”, da Lei 7.014/96. Alega que tal patamar contraria recente decisão do Supremo Tribunal Federal (cuja ementa reproduz), que assentou, como limite do não confisco na aplicação de penalidades tributárias, o patamar de 25% do valor do tributo.

Assim, requer o cancelamento da penalidade aplicada, sob pena de afronta ao princípio do não confisco (art. 150, IV, da CR/88). Caso não se decida pelo cancelamento da penalidade exigida, *ad argumentandum*, entende necessário ao menos reduzi-la para patamares mais razoáveis, menos restritivos de direitos fundamentais do contribuinte, mais adequados às circunstâncias do caso e à finalidade sancionatória imbuída no dispositivo legal. Portanto, requer, em caráter subsidiário, seja a penalidade exigida, se subsistente, reduzida para o máximo de 25% do valor do imposto, expurgando-a do excesso inconstitucional.

Diante de todo o exposto, requer que seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, com a consequente reforma da decisão, com o cancelamento do lançamento, tendo em vista (i) a carência de legalidade da glosa dos créditos escriturais de ICMS apropriados pelo contribuinte, ou (ii) a obrigatoriedade da consideração dos custos reais das mercadorias na quantificação das transferências interestaduais com produtos industrializados, apurados em conformidade com os princípios e a metodologia da contabilidade de custos.

Por fim, requer o cancelamento ou, quando menos, a redução, da penalidade aplicada, em respeito ao princípio do não confisco, na esteira da jurisprudência sedimentada pelo Supremo Tribunal Federal.

Nesses termos, pede deferimento.

Às folhas 189/191, o contribuinte apresenta petição mediante a qual, após descrever os atos praticados no presente processo, informa que solicitou, à empresa Pricewaterhouse Coopers

Auditores Independentes, a confecção de laudo com o objetivo de diagnosticar as principais práticas e procedimentos adotados pelas unidades da Arcelomittal, situadas em São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo, para apuração da base de cálculo nas operações de saída de mercadorias para estabelecimentos localizados no Estado da Bahia.

Explica que, como resultado do trabalho, será emitido um laudo, indicando a metodologia utilizada e a apresentação das conclusões comparativas, entre os componentes utilizados pela empresa na apuração da base de cálculo.

À vista desse trabalho, requer, com base nos artigos 145 e 138, § 1º do RPAF, a suspensão do processo administrativo, pelo prazo de 120 dias.

Em sessão realizada no dia 23/02/2017, a 1ª CJF deliberou por baixar o presente feito em diligência à IFEP COMÉRCIO / DAT METRO, com vistas a que os autuantes adotassem as seguintes providências: “1) Intimar o sujeito passivo, concedendo-lhe um prazo de 120 (cento e vinte) dias (conforme solicitado), para que apresente planilha de custos referente ao período autuado, decompondo os seus elementos nas quatro categorias referidas pela Lei Complementar 87/96, em seu art. 13, § 4º, inciso II, quais sejam, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; 2) Após a entrega, analisar a planilha acima citada, validando, por amostragem, as informações nela contidas; 3) Caso os números apresentados estivessem respaldados por documentação idônea, recalcular o imposto lançado a partir das diferenças apuradas entre os valores lançados e aqueles constantes da planilha referida.

Às folhas 197/228, os autuantes cumpriram a diligência solicitada, tendo refeito os cálculos e reduzido o valor da exigência fiscal de R\$1.645.844,64 para R\$553.952,93, conforme demonstrativo de débito analítico acostado ao CD à folha 199, reproduzido sinteticamente à folha 200.

Às folhas 233/255, o sujeito passivo apresenta nova manifestação, aduzindo o que segue.

Relata que, em razão da complexidade da questão posta, e com o intuito de demonstrar o equívoco no procedimento de arbitramento levado a cabo pela fiscalização, solicitou à empresa PricewaterhouseCoopers Auditores Independentes a confecção de laudo com o fito de diagnosticar as principais práticas e procedimentos adotados pelas unidades da Arcelomittal, na apuração da base de cálculo do ICMS em operações de saída de mercadorias para estabelecimentos localizados no Estado da Bahia.

Informa, ainda, que o trabalho realizado permitiu a identificação das rubricas do custo que compõem a base de cálculo, além da avaliação dos componentes dos custos considerados na definição da base de cálculo das transferências. Como resultado do trabalho, explica que foram apresentadas conclusões comparativas acerca dos componentes utilizados pela Arcelomittal e aqueles aceitos pela Lei Complementar 87/96 e pelas legislações dos Estados de São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo (onde se situam as filiais da empresa autuada).

Explica, ainda, que o trabalho apresentado obedeceu a mesma formatação da DIPJ da Receita Federal do Brasil, segregando as rubricas de custo dos itens questionados, com o detalhamento que indica. Assim, constatou-se que o custeamento da empresa autuada compreende os seguintes itens: “matéria-prima, material secundário, mão-de-obra, acondicionamento, depreciação, manutenção e serviços fixos e variáveis empregados na sua atividade operacional, mas não ligados diretamente ao processo produtivo.

Prossegue, relatando que, diante do comparativo, foi feito um paralelo entre o custo apurado pela empresa e o custo que deveria ser apurado de acordo com a legislação complementar e a estimativa de arbitramento da fiscalização baiana, destacando a diferença de crédito de ICMS apurada.

Afirma que as diferenças apontadas no laudo técnico revelaram que o arbitramento utilizado pela fiscalização apontou uma diferença de crédito infinitamente superior ao que seria devido, considerando a interpretação literal da LC 87/96, o que motivou a retificação do lançamento, reduzindo a exigência fiscal para R\$553.952,93.

Explica que a diferença apurada se deve ao fato de que a fiscalização excluiu da base de cálculo das transferências interestaduais as rubricas referentes a “Materiais de Manutenção”, “Água”, “Deprec. Amortiz.”, “Serviços fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec/Amort. Recir”, “Provisão de Frete”, “Energia Elétrica”, “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, “MP Fundentes”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb” e “MAP Outros”.

Apesar da retificação do lançamento, com a redução do valor exigido, entende que a presente exigência deve ser totalmente afastada, pelas razões que passa a expor.

Ressalta que a Guerra Fiscal atinge o presente caso, pois a interpretação do art. 13, § 4º, inciso II da LC 887/96, da pelo Estado da Bahia, é diferentemente daquela feita por outros Estados, já que o objeto da autuação são as operações de transferências interestaduais entre unidades industriais da empresa autuada.

Nesse sentido, argumenta que não pode o Estado de destino ir contra o que está previsto em lei, na medida em que o direito ao crédito se vincula tão somente ao “montante cobrado nas operações anteriores”. Assegura que cumpriu fielmente o que está disposto na legislação de origem, não sendo possível a glosa dos créditos de ICMS escriturados na entrada das mercadorias recebidas.

Alega que a legislação do Estado de Minas Gerais (origem das mercadorias) determina que a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, não podendo ser inferior ao montante entendido como a soma da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento. Reproduz as normas do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais para apoiar o seu ponto de vista para, a seguir, concluir que a regra citada deve ser interpretada como uma enumeração não exaustiva dos custos de produção, pois o substrato econômico visado pela regra legislativa foram, efetivamente, os custos reais do produto, e não uma medida fictícia, como alega o fisco baiano.

Alega que a divergência interpretativa existente entre os Estados não pode punir os contribuintes, pois ainda que o crédito fiscal represente um ônus financeiro para o Estado da Bahia, este não está autorizado a apenar o contribuinte que está, apenas, cumprindo o comando legal da unidade federativa de origem. Reproduz decisão do STJ, no RMS 31714/MT, bem como a doutrina de Marco Aurélio Greco em apoio ao seu ponto de vista.

Sustenta que o Estado da Bahia, ao defender a glosa dos créditos escriturais apropriados pelo contribuinte, intenta por contrariar a constitucionalidade do dispositivo da legislação mineira, em completa afronta ao disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i” da CF/88, já que a declaração de inconstitucionalidade de ato normativo é competência exclusiva do Poder Judiciário, e não da Administração Pública. Requer, por isso, que seja declarada a integral improcedência da presente exigência fiscal.

Reafirma a inexistência de previsão legal de glosa dos créditos, imposta pela fiscalização, reproduzindo toda a argumentação já deduzida em sua peça recursal, cujo conteúdo já se encontra relatado, linhas acima.

Reafirma, igualmente, que a adequada interpretação do art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96 deve ser aquela cujo sentido atribuído à expressão “custo” coincide com o custo contábil. Nesse sentido, reproduz toda a argumentação já desenvolvida em sua peça recursal e também já reproduzida no presente relatório.

Quanto aos itens glosados pela fiscalização, defende tratarem-se de componentes do custo da mercadoria produzida, enquadrando-se na soma da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Nesse sentido, descreve a água como um item de custo presente em diversos setores do processo industrial siderúrgico, como altos-fornos, lingotamento, laminação, aciaria e central térmica, entrando em contato com o bem sob fabricação e sendo consumida imediatamente e integralmente no processo.

Quanto à energia elétrica, afirma que a esmagadora maioria se destina à realização da atividade-fim da Cia, pois é empregada na execução do processo industrial, servindo não apenas como

força-motriz ao maquinário, mas também se convertendo em energia térmica.

Prossegue, afirmando que os materiais refratários, são essenciais já que são consumidos de forma imediata e integral, inclusive em contato físico com o produto siderúrgico em elaboração.

Os eletrodos para solda revestem os rolos pelos quais transitam as peças de aço sob elaboração e também fazem parte da mercadoria produzida, segundo o contribuinte.

Quanto aos cilindros de laminação, explica que são aplicados na Gerência de Laminação a Frio de Siliciosos e Gerência de Laminação de Inoxidáveis, formando um conjunto que trabalha tencionando as placas de aço com o intuito de reduzir a sua espessura.

Fala, ainda, do gás mistura/combinação, o qual teria a função de manter a temperatura dos fornos exatamente nos níveis necessários para a produção da placa de aço.

Por fim, defende o caráter confiscatório da multa, reproduzindo toda a argumentação já deduzida em sua peça recursal, já objeto do presente relatório.

Arremata a sua manifestação, requerendo o cancelamento do saldo remanescente do auto de infração, reiterando toda a argumentação já posta na sua peça recursal.

Às folhas 257/275, os autuantes produziram uma nova informação fiscal, reproduzindo toda a argumentação já deduzida em sua informação fiscal. Ao final, pugna pela procedência parcial do lançamento, no montante de R\$553.952,93. Acosta, às folhas 276/281, cópia de parecer emitido pela PGE/PROFIS em apoio ao seu ponto de vista.

## VOTO

Quanto ao pedido de diligência, já foi devidamente atendido, tendo inclusive resultado na revisão do lançamento original.

Preliminarmente, quanto à ausência de base legal para glosa dos créditos, é importante frisar que a norma contida no art. 22-B da Lei 7.014/96 tem por objeto um ato jurídico procedural, praticado no âmbito de uma ação fiscalizatória, conforme se pode depreender da sua leitura abaixo.

*“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 (grifos acrescidos).*  
...”

Regula, como se pode ver, uma conduta da autoridade fiscal, que somente se aplica na hipótese de a empresa não fornecer os elementos contábeis necessários à apuração da base de cálculo nas transferências interestaduais.

É essa, exatamente, a situação dos autos, pois o próprio contribuinte confessa que o seu sistema de custos não foi estruturado com vistas a obter a soma dos valores gastos com matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, conforme prevê o § 4º do art. 13 da LC 87/96, abaixo reproduzido.

*“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;*  
...”

O fato jurídico deflagrador da incidência da norma é, assim, a ausência (ou não fornecimento)

dos elementos necessários para apuração da base de cálculo da operação, qual seja o custo conforme definido na Lei Complementar. É neste momento que se deve fazer a subsunção do fato à norma, não sendo de se cogitar de qualquer ofensa ao princípio da irretroatividade das leis.

Esse é o entendimento consagrado pelos tribunais pátrios, cuja jurisprudência tem decidido de forma reiterada que as normas processuais têm aplicabilidade imediata, podendo alcançar fatos pretéritos, conforme abaixo.

“STJ - HABEAS CORPUS HC 31448 SC 2003/0196001-1 (STJ)

Data de publicação: 01/10/2007

*Ementa: PROCESSO PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PLEITO DE TRANCAMENTO DE INQUÉRITO POLICIAL. IMPOSSIBILIDADE. LEGALIDADE DAS PROVAS OBTIDAS COM A UTILIZAÇÃO DE DADOS DA CPMF DO ANO DE 1998. RETROAÇÃO DA LEI 10.174/01, QUE ALTEROU O § 3º DO ART. 11 DA LEI 9.311/96. NORMA MERAMENTE PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. ALCANCE DE FATOS PRETÉRITOS. ORDEM DENEGADA. 1. É possível a retroação da Lei 10.174/01, que alterou o § 3º do art. 11 da Lei 9.311/96, para englobar fatos geradores ocorridos em momento anterior à sua vigência. 2. Conforme entendimento do STJ, referido dispositivo legal tem natureza procedural; portanto, com aplicação imediata, e passível de alcançar fatos pretéritos (grifos acrescidos). 3. Assim, não há constrangimento ilegal na investigação da suposta prática, no ano de 1998, de crime contra a ordem tributária, pois decorrente de atividade legalmente autorizada à fiscalização tributária; logo, lícita a prova produzida. 4. Ordem denegada.”*

“STJ - HABEAS CORPUS HC 31448 SC 2003/0196001-1 (STJ)

Data de publicação: 01/10/2007

*Ementa: PROCESSO PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PLEITO DETRANCAMENTO DE INQUÉRITO POLICIAL. IMPOSSIBILIDADE. LEGALIDADE DAS PROVAS OBTIDAS COM A UTILIZAÇÃO DE DADOS DA CPMF DO ANO DE 1998. RETROAÇÃO DA LEI 10.174/01, QUE ALTEROU O § 3º DO ART. 11 DA LEI 9.311/96. NORMA MERAMENTE PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. ALCANCE DE FATOS PRETÉRITOS. ORDEM DENEGADA. 1. É possível a retroação da Lei 10.174/01, que alterou o § 3º do art. 11 da Lei 9.311/96, para englobar fatos geradores ocorridos em momento anterior à sua vigência. 2. Conforme entendimento do STJ, referido dispositivo legal tem natureza procedural; portanto, com aplicação imediata, e passível de alcançar fatos pretéritos (grifos acrescidos). 3. Assim, não há constrangimento ilegal na investigação da suposta prática, no ano de 1998, de crime contra a ordem tributária, pois decorrente de atividade legalmente autorizada à fiscalização tributária; logo, lícita a prova produzida. 4. Ordem denegada.”*

“STJ - HABEAS CORPUS HC 66128 SP 2006/0198019-2 (STJ)

Data de publicação: 14/04/2008

*Ementa: PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS SUBSTITUTIVO DE RECURSO ORDINÁRIO. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO E FISCAL. EXISTÊNCIA DE MANDADO DE SEGURANÇA ANULANDO O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL. APELAÇÃO QUE CASSOU A DECISÃO. AUSÊNCIA DE PRÉVIA E NECESSÁRIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL PARA A DETERMINAÇÃO DA QUEBRA DOS SIGILOS BANCÁRIO E FISCAL. INOCORRÊNCIA. ART. 11, § 3º, DA LEI N. 9.311/96 COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 10.174/2001. LEI COMPLEMENTAR N. 105/2001. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES PROVENIENTES DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. POSSIBILIDADE. ARTIGO 144, § 1º, DO CTN. PRECEDENTES. ORDEM DENEGADA. Cassada a sentença em mandado de segurança que havia anulado procedimento administrativo-fiscal, mantém-se válidos os fundamentos da decisão judicial autorizadora da quebra dos sigilos bancário e fiscal. A Lei n.º 10.174/2001, que alterou a redação do § 3º do artigo 11 da Lei n.º 9.311/96, possibilitou a utilização de informações provenientes da CPMF para a instauração de procedimento administrativo-fiscal para cobrança de créditos relativos a outros tributos e contribuições. As autoridades administrativas têm acesso a documentos, livros e registros de instituições financeiras, de acordo com a Lei Complementar n.º 105/2001, que estabelece normas gerais sobre sigilo bancário. A Lei n.º 10.174/2001 e a Lei Complementar n.º 105/2001 são normas tributárias de natureza procedural, de aplicação imediata, e, nos termos do que dispõe o artigo 144, § 1º, do CTN, alcançam os fatos pretéritos (grifos acrescidos). Precedentes. Tendo em vista que a tese da ausência de prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal não foi analisada pela autoridade apontada como coatora, fica esta Corte impedida de examinar tal alegação, sob pena de supressão de instância. Ordem parcialmente conhecida e, nesta extensão, denegada.”*

“TRF-1 - AGRAVO DE INSTRUMENTO AG 14385 PA 2006.01.00.014385-8 (TRF-1)

Data de publicação: 06/10/2008

*Ementa: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - IRPF POR OMISSÃO DE RECEITA - MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA INCOMPATÍVEL COM DECLARAÇÃO DO IRPF - LC N.º 105/2001 (QUEBRA DE SIGILO) -*

**NORMA PROCEDIMENTAL DE APLICAÇÃO IMEDIATA - SÚMULA 182/TFR INAPLICABILIDADE.** 1. Da decisão que confere ou nega efeito suspensivo em agravo de instrumento ou que defere ou indefere liminar em mandado de segurança não cabe agravo regimental (art. 293, § 1º, RITRF1). 2. Não tendo a autuação se fundado exclusivamente em extratos bancários das contas correntes do agravado, não há que se aplicar a Súmula nº 182 do TFR. 3. A utilização de informações financeiras pelas autoridades fazendárias não viola o sigilo de dados bancários, a teor do disposto no § 1º do art. 144 do CTN, da Lei nº 9.311/96 (com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001) e pela Lei Complementar nº 105/2001, possuindo tais normas natureza procedural, tendo aplicação imediata e alcançando fatos pretéritos (grifos acrescidos). 4. Agravo Regimental de que não se conhece e Agravo de instrumento provido. 5. Autos recebidos em Gabinete, em 18/09/2008, para lavratura do acórdão. Peças liberadas pelo Relator, em 23/09/2008, para publicação do acórdão.”

“REsp 1039364/ES - O artigo 144, § 1º, do CTN prevê que as normas tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao contrário daquelas de natureza material, que somente alcançariam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência. Os dispositivos que autorizam a utilização de dados da CPMF pelo Fisco para apuração de eventuais créditos tributários referentes a outros tributos são normas procedimentais ou formais e, por essa razão, não se submetem ao princípio da irretroatividade das leis, ou seja, incidem de imediato, ainda que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor (grifos acrescidos).” ()

“REsp 2009/0067034-4 - A norma que regula a quebra do sigilo bancário pelo Fisco é norma procedural, cuja aplicação é imediata, à luz do disposto no artigo 144, § 1º, do CTN. Assim sendo, as leis tributárias procedimentais ou formais são aplicáveis a fatos pretéritos, razão pela qual a Lei Complementar 105/2001 legítima a atuação fiscalizatória/investigativa da Administração Tributária, ainda que os fatos imponíveis a serem apurados lhes sejam anteriores (grifos acrescidos).”

Como se pode ver, a partir da leitura das ementas acima reproduzidas, as normas de natureza procedimentais podem ser aplicadas para apuração de fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência, pois o que importa, aqui, é a vigência da norma durante a prática dos atos procedimentais/fiscalizatórios.

Assim, não merece acolhida a alegação recursal de nulidade ao argumento de que inexistiram os pressupostos para o arbitramento da base de cálculo, pois o próprio art. 22-B já o responde. Diante do exposto, afasto as arguições de nulidade suscitadas.

No mérito, quanto à alegação empresarial de que a fiscalização utilizou uma metodologia equivocada para apuração do custo relativo às operações de transferências, é importante destacar que a LC 87/96 foi explícita ao definir a base de cálculo para a operação, conforme se lê em seu art. 13, abaixo reproduzido.

“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 referir-se 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 referenciar 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 custo 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”*

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 incorporam 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 Conseg, conforme acórdãos JJF N° 0255-11/16, CJF N° 0160-11/16, CJF N° 0112-11/16, CJF N° 0069-11/16 e CJF N° 0067-11/16, cujas ementas se encontram transcritas abaixo.

**“1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO JJF N° 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<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF N° 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<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF N° 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<sup>ª</sup> 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<sup>ª</sup> 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 específica 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.”

Assim, deve prevalecer o entendimento de que a LC referiu-se a apenas uma parcela do custo.

Todavia, entendo que não pode prevalecer o entendimento do fisco relativamente a todos os itens que foram excluídos dos “custos diretos” da empresa autuada, pois há mercadorias que devem ser tratadas como matéria prima, quais sejam, “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão” e “MP Fundentes”.

De fato, o processo produtivo da indústria siderúrgica guarda peculiaridades em relação aos demais setores da atividade econômica, na medida em que a queima do carvão não se presta, simplesmente, a produzir energia térmica para o processo produtivo, mas principalmente, e de forma concomitante, age como elemento essencial à produção, liberando o carbono para dar liga ao aço, ou seja, age como elemento redutor (espécie de catalizador) para produzir ferro metálico a partir do minério de ferro.

A consulta à Revista Brasileira de Energia (publicação da Sociedade Brasileira de Planejamento Energético – SBPE), Volume 14, nº 02, relativa ao 2º Semestre de 2008, revela que o carvão é, verdadeiramente, uma matéria prima básica à reação química que dá origem à transformação do minério de ferro em aço, conforme texto extraído do endereço [http://ambienteregionalagulhasnegras.acendebrasil.com.br/media/academicas/v14n02\\_o-uso-de-carvao-vegetal-na-industria-siderurgica-brasileira-e-o-impacto-sobre-as-mudancas-climaticas\\_1.pdf](http://ambienteregionalagulhasnegras.acendebrasil.com.br/media/academicas/v14n02_o-uso-de-carvao-vegetal-na-industria-siderurgica-brasileira-e-o-impacto-sobre-as-mudancas-climaticas_1.pdf), cujo trecho transcrevo abaixo.

“O carvão vegetal é utilizado como fonte de energia térmica e redutor para produzir ferro metálico a partir do minério de ferro desde o início da indústria do aço. Como não há enxofre em sua composição, o carvão vegetal melhora a qualidade do ferro-gusa e do aço produzido aumentando consequentemente o preço final do produto.”

O mesmo acontece com o Antracito, pois nada mais é do que uma espécie de carvão, guardando, o seu uso, as mesmas características. Conclusão semelhante se aplica aos fundentes, pois participam diretamente da reação, juntamente com o coque.

Assim, acolho, parcialmente, as alegações recursais para incluir na base de cálculo das operações autuadas as seguintes matérias-primas: “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão” e “MP Fundentes”.

Considerando que a diligência realizada pelos autuantes reduziu o valor lançado (conforme folhas 197/228), a partir da quantificação efetiva da base de cálculo, propiciada pelo laudo

fornecido pela empresa de consultoria contratada, a exclusão das matérias-primas citadas deve ser operada para que seja deduzida do valor obtido à folha 200.

Quanto ao caráter confiscatório da multa aplicada, faz-se necessário ressaltar que a sanção pecuniária imposta decorreu diretamente da lei, mas especificamente do disposto no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96, sendo vedado a este colegiado afastar a incidência da regra citada, sob pena de violação ao quanto disposto no art. 167, inciso I do RPAF, abaixo transscrito.

*“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*  
*...”*

Denego o pedido de redução da multa imposta, haja vista o fato de que a conduta infratora implicou em falta de recolhimento do tributo, o que afasta a aplicação do art. 158 do RPAF.

*“Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo (grifo acrescido).”*

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO para reduzir a exigência fiscal a R\$ 402.159,77, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

MÊS	ICMS
jan/12	25.886,32
fev/12	41.624,89
mar/12	31.255,16
abr/12	37.981,87
mai/12	43.317,56
jun/12	19.506,96
jul/12	29.635,27
ago/12	38.315,01
set/12	37.286,66
out/12	32.485,02
nov/12	33.046,43
dez/12	31.818,62
<b>TOTAL</b>	<b>402.159,77</b>

#### VOTO DIVERGENTE

Peço a devida vénia para discordar do i. Relator quanto ao seu posicionamento em relação à Infração 1, “utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo”, referente aos produtos: “Energia Elétrica”, “MAPRefratários” e “MAPEletrodos”.

*Ab initio*, vejo que não há qualquer controvérsia quanto ao fato de as operações objeto da autuação ser de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ou seja, entre unidades de uma mesma empresa, situadas em outros Estados da Federação.

A energia utilizada no processo de produção visando o aquecimento e geração de energia necessária a quebra de carbono, separando as moléculas de CO<sub>2</sub> do Fe, que é matéria prima necessária a produção das ligas. Assim, como a empresa pode desconsiderar de seu custo de transferência este elemento que é indispensável a comercialização de seu produto final?

Os tijolos refratários revestem as paredes dos altos fornos se desgastando durante o processo produtivo, ainda que indesejado, ao se desgastar a matéria de composição destes tijolos acabam que contaminando todo o material produzido, sendo seus detritos expurgados devido ao processo ser submetido a altas temperaturas.

Em relação aos eletrodos, neste processo, tem um papel significativo, pois eles reforçam as ligas, evitando desta maneiras fraturas nas ligas, o que é indesejado no processo produtivo da

Recorrente.

Em química, o catalisador é uma substância que altera a velocidade de uma reação, sem ser consumido, durante o processo. Os Catalisadores para fins de créditos de ICMS são considerados materiais secundários, principalmente nos processos da indústria química e petroquímica onde eles atuam acelerando o processo ou facilitando às reações necessárias a produção ou manutenção das condições necessárias a ocorrência destas.

Desta forma vejo que neste processo específico os produtos: “Energia Elétrica”, “MAPRefratários” e “MAPEletrodos”, se não considerados matérias primas, agem diretamente no forno de produção das ligas, mas especificamente na fornalha de produção quer gerando energia necessária a produção, ou no processo de finalização das ligas, assumindo assim o papel de produtos secundários.

Outro ponto que devemos analisar é que todas as legislações estaduais entendem que outras rubricas, inclusive a energia elétrica e demais custos de produção, compõem a base de cálculo do preço utilizado nas transferências interestaduais.

Neste ponto a Recorrente fica em um beco sem saída, pois se não considera estas rubricas no custo da mercadoria transferida é autuada no estado de origem, e se as considera é autuado no estado destinatário. Tal fato gera uma insegurança jurídica a Recorrente, que em qualquer situação que adote será penalizada.

Diante de todo o exposto, entendo que os produtos: “Energia Elétrica”, “MAPRefratários” e “MAPEletrodos” utilizados pela Recorrente devem compor o valor do custo de transferência utilizado nas operações interestaduais entre seus estabelecimentos.

## 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, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0015/16-3, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$402.159,77**, acrescido da multa 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, Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos

**VOTO DIVERGENTE** – Conselheiros(as): Paulo Sérgio Sena Dantas, Tiago de Moura Simões e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de dezembro de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS