

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0017/17-4  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ARCELORMITTAL BRASIL S.A.  
**RECORRIDOS** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0123-01/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 21/12/2018

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0347-11/18

**EMENTA:** ICMS CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. A energia elétrica é fonte de energia térmica que não apenas é indispensável no processo, mas age diretamente na transformação físico-química dos materiais que entram em processo de fundição do ferro para a produção do aço nos fornos, havendo uma analogia com o uso da energia elétrica no processo de fabricação de alumínio, (que neste caso, em particular, atua diretamente no processo de eletrólise, influenciando diretamente a obtenção do alumínio). Assim, entendo que o uso da energia elétrica na siderurgia é compatível com a utilização do crédito fiscal previsto em Lei, como material secundário. O mesmo ocorre com os refratários, que fazem o revestimento térmico dos fornos, e se desgastam continuamente e de forma relativamente rápida durante o processo de fabricação do ferro e dos aços na siderurgia. Não acolhida a preliminar de nulidade arguida. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Ofício e Voluntário interpostos pela autuada, em razão do Acórdão da 1ª JJF N° 0123-01/18, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 22/08/2017, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$956.571,22, bem como multa de 60%, em razão da seguinte irregularidade: *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos.* Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2013.

Consta no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração:

*O presente trabalho tem amparo nas decisões do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF) e na Lei Complementar 87/96 (art. 13, §4º, II), que, no caso deste Auto de Infração, diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO (CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA) nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS envolvendo PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (em outras unidades da Federação) que foram FABRICADOS EXCLUSIVAMENTE PELA EMPRESA, ATRAVÉS DOS ESTABELECIMENTOS REMETENTES, e TRANSFERIDOS para a FILIAL localizada neste Estado. AUDITORIA PARA O EXERCÍCIO DE 2013.*

*A Lei Complementar no 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder*

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

*Como visto, por força de mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo (BC) do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II.*

*Isso posto, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF, acaso existente), energia, combustível etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subseqüente estorno do respectivo crédito fiscal.*

*Finalmente, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico (fls. indicadas no índice), quanto em meio eletrônico (fls. indicadas no índice) onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto, quais sejam:*

*MP SUCATA; MP GUSA; MP MINÉRIOS; MP LIGAS Al Zn; MP OUTRAS; EMBALAGEM; MÃO-DE-OBRA; SERVIÇOS VARIÁVEIS; DESP GER RECIRC; MÃO-DE-OBRA RECIRC; MP ANTRACITO; MP COQUE; MP CARVÃO; MP FUNDENTES; MAP REFRATÁRIOS; MAP ELETRODOS; MAP CILINDRO DISCO; MAP GASES COMB; MAP OUTROS; ENERGIA ELÉTRICA; MATERIAIS MANUTENÇÃO; ÁGUA; DEPREC AMORTIZ; SERVIÇOS FIXOS; SERVIÇOS MANUTENÇÃO; DEPREC AMORT RECIR; PROVISÃO DE FRETE.*

*De posse das planilhas entregues pela Empresa, os cálculos foram efetuados com base no CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA (art. 13, §4º, II da LC 87/96), excluindo as rubricas que não fazem parte do conceito de MATERIA PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO DE OBRA e ACONDICIONAMENTO.*

*Nesse sentido, foram excluídas da BASE DE CÁLCULO objeto das transferências interestaduais as rubricas referentes a "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".*

*Assim sendo, foram anexados demonstrativos, tanto em meio físico (amostragem) como em meio eletrônico (integralidade), contemplando essa realidade (abertura dos itens que compõem o CUSTO DE PRODUÇÃO da Autuada).*

*Assim, para a correção dessa situação, foram elaboradas planilhas contendo "Demonstrativo do Preço Unitário Mensal com expurgos cfe. LC 87/96 - 2013"; e demonstrativo do "ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO TRANSFERÊNCIA – FÁBRICAS Produção do Estabelecimento", em meio físico e em meio eletrônico (fls. indicadas no índice). [...].*

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a referida Junta de Julgamento Fiscal, decidiu, por unanimidade, pela Procedência em Parte da infração com fundamento no voto condutor, abaixo transcrito.

#### **VOTO**

*Versa o Auto de Infração em exame sobre utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.*

*Inicialmente, verifico que o lançamento de ofício em lide foi realizado em total observância do devido processo legal, no seu sentido amplo, haja vista que o trabalho fiscal levado a efeito pelos autuantes foi fundamentado na Lei Complementar nº 87/96, na Lei Estadual 7.014/96, RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/2012, Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.*

*Observo que os elementos produzidos pelos autuantes - planilhas, demonstrativos - foram entregues ao autuado em meio físico e arquivos eletrônicos, tanto no levantamento originário como na diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, descabendo, portanto, falar-se em cerceamento do direito de defesa, registre-se, direito amplamente exercido pelo impugnante.*

*No que tange à arguição defensiva de nulidade da autuação por ausência de análise individualizada da funcionalização dos materiais componentes do custo da mercadoria produzida, constato que assiste razão aos autuantes quando dizem que houve a devida justificativa com relação à exclusão de itens na composição da base de cálculo legal de transferência interestadual (fl. 43), onde se afirmou serem itens não integrante do conceito de matéria prima, material secundário, mão de obra ou de acondicionamento.*

*De fato, o detalhamento realizado pela própria empresa permitiu que os autuantes realizassem uma análise individualizada dos itens utilizados no seu processo produtivo que se enquadram como matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra, o que resultou na exclusão da base de cálculo dos itens que não*

se enquadram nos referidos itens.

Quanto à alegação defensiva de necessidade de refazimento da escrita fiscal por ausência de comprovação da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, observo que, efetivamente, caberia o aludido refazimento caso não houvesse imposto a pagar mensalmente.

Ocorre que conforme afirmado pelos autuantes na Informação Fiscal e não contestado pelo autuado na Manifestação, ao se creditar em valores maiores que o devido, o autuado fez a apuração e pagamento de ICMS a menos, pois sua conta corrente mensal implicava sempre valores a serem pagos ao Fisco.

Portanto, a existência de saldo devedor na conta corrente mensal da empresa, por si só, permite concluir que houve utilização indevida de crédito fiscal, haja vista que, mesmo com a sua utilização, ainda restou imposto a recolher, portanto, a utilização indevida do crédito fiscal repercutiu na apuração do imposto devido pela empresa.

Diante disso não acolho a nulidade arguida.

Cabe observar que, no presente caso, descabe a realização de diligência/perícia, haja que os elementos constantes dos autos e a jurisprudência predominante deste CONSEF permitem chegar-se à decisão da lide.

No mérito, no que tange à alegação defensiva de impossibilidade da Fiscalização desconsiderar a legislação do Estado de origem, verifica-se que, na realidade, não se trata de desconsideração da legislação do Estado de origem, haja vista que a Lei não restringiu o direito ao crédito nem elevou a carga tributária do contribuinte.

Em verdade, a glosa do crédito fiscal de que cuida o presente Auto de Infração, não ofende ao princípio constitucional da não-cumulatividade, haja vista que 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. Contudo, para que haja direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores é indispensável que este imposto cobrado não ultrapasse o estabelecido pela legislação.

É certo que a base de cálculo do ICMS devido nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa é definida pela Lei Complementar nº 87/96. A Lei nº 7.014/96 apenas criou novos critérios para a sua apuração nas hipóteses em que o contribuinte não apresentasse o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida, em consonância com o art. 148 do CTN.

No presente caso, a glosa do crédito fiscal utilizado indevidamente não representa desconsideração da legislação do Estado de origem, mas sim observância dos limites estabelecidos pela Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 87/96 e visa evitar prejuízos na repartição das receitas tributárias entre os Estados de origem e destino.

A base de cálculo das transferências foi encontrada pelos autuantes mediante as planilhas entregues pela própria empresa, sendo os cálculos efetuados com base no Custo da Mercadoria Produzida, na forma do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

Verifica-se que detalhadamente os autuantes apresentaram toda a metodologia de apuração da base de cálculo, com a indicação expressa dos itens que foram mantidos na sua composição, considerando que na origem a empresa ao apurar o custo de transferência para a formação da base de cálculo do ICMS agregou elementos que não poderiam compor o custo da mercadoria produzida, em face da determinação do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

Observa-se que nas planilhas com Demonstrativo do Custo Unitário e respectivos resumos mensais dos débitos objeto do estorno de crédito fiscal, com a especificação das contas e valores, os autuantes consideraram tão somente os itens MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA DIRETA e ACONDICIONAMENTO (EMBALAGEM), conforme determina o art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96 e correspondente regra contida no art. 17, § 7º, inc. II, da Lei nº 7.014/96.

A definição da base de cálculo pela lei complementar não buscou associar a definição ampla de custo de produção conforme a contabilidade de custos. Certamente que se o legislador tivesse intenção de aplicar o conceito de custo de produção estabelecido pela contabilidade de custos, não teria feito ressalva contida na norma que restringe os itens que a contabilidade associa ao custo de produção. Por outro lado, a determinação da base de cálculo pela lei complementar não exige que se produza uma contabilidade paralela. Ou seja, 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.

Assim sendo, a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas pelo remetente deve ser composta apenas pelos itens do custo de produção expressamente estabelecidos na lei complementar. Por certo que 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-lo expressamente como fez na lei complementar.

Certamente que se não pretendesse o legislador restringir o sentido do custo da mercadoria produzida, não haveria necessidade alguma de que utilizasse a expressão que indica definição restritiva como assim entendida

*a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, haja vista que utilizaria expressão que revelasse intenção de apenas exemplificar itens que fizessem parte do conceito aplicado, como assim entendida a soma de itens como custo da matéria-prima....*

*Considerando que há na Lei Complementar nº 87/96 uma definição restritiva da expressão "custo de mercadoria produzida" de forma taxativa, e não simplesmente uma menção de seus itens de forma exemplificativa, não é possível dar uma interpretação extensiva a esta norma, conforme aduzido pelo impugnante.*

*Relevante registrar que a jurisprudência predominante deste CONSEF aponta neste sentido, conforme se verifica nos Acórdãos CJF Nº 0255-11/16, CJF Nº 0160-11/16, CJF Nº 0112-11/16, CJF Nº 0069-11/16 e CJF Nº 0067-11/16, cujas ementas são reproduzidas abaixo:*

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

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

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

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

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

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

**“1ª 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.”*

**“1ª 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, CONVÉNIOS OU PROTOCOLO. Fato demonstrado nos autos. A imputação diz respeito ao parâmetro fixado pelo art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96. Não importa o “conceito de custo contábil” segundo a técnica dos manuais de contabilidade. Para integrar a base de cálculo do ICMS nas saídas, em transferência, de mercadoria destinada a outro estabelecimento do mesmo titular situado em outro Estado deve prevalecer o “conceito legal” do custo da mercadoria produzida expressamente veiculada no dispositivo normativo. Não é todo e qualquer custo de produção que integra a base de cálculo, de acordo com o regramento supracitado da Lei Complementar nº 87/96. A base cálculo é constituída, tão-somente, pela soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e*

acondicionamento. A enumeração erigida pelo legislador especifica taxativamente quais as rubricas que devem ser incluídas na base de cálculo. Infração subsistente. Não acatadas as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão recorrida Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.”

*Diante do exposto, resta induvidoso que a autuação se apresenta subsistente.*

*Entretanto, cabe um reparo a ser feito no que tange a alguns itens arrolados no levantamento levado a efeito pelos autuantes, haja vista que se trata de matéria-prima, quais sejam “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão” e “MP Fundentes”, conforme inclusive decidido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal nos termos do Acórdão CJF Nº 0426-12/17, fato aduzido pelo ilustre patrono do autuado no “Memorial” apresentado.*

*No referido Acórdão foi consignado no voto pelo ilustre Conselheiro/Relator:*

[...]

*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”.*

*Conforme relatado, em face da decisão acima aduzida, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência à Inspetoria Fazendária de origem, a fim de que fossem excluídos do lançamento os valores referentes às matérias-primas “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, e “MP Fundentes”, elaborando novos demonstrativos contendo os valores atinentes aos demais itens objeto da glosa de crédito fiscal.*

*Os próprios autuantes cumpriram a diligência. Excluíram do lançamento os valores relativos às matérias-primas “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão” e “MP Fundentes”, o que resultou na redução do valor do ICMS devido para R\$621.072,28, conforme novos demonstrativos que elaboraram acostados aos autos.*

*O autuado foi cientificado do resultado da diligência. Na Manifestação apresentada requereu a dilação do prazo de 60 dias, sob a alegação de que os arquivos entregues em CD com a intimação não estavam relacionados com a autuação, o que impossibilitou a adequada análise e resposta à conclusão da diligência.*

*Ocorreu que na sessão de julgamento, realizada em 24/07/2018, o ilustre patrono do autuado registrou que protocolizou petição – acostada às fls. 185/186 – na qual informa que teve acesso aos documentos corretos durante a sessão realizada em 19/07/2018, e, dessa forma, sem interferência no teor das últimas manifestações, especialmente aquela apresentada em 23/05/2018 e o Memorial apresentado, que ratifica os seus argumentos.*

*Certamente que a admissibilidade pelo próprio impugnante de que recebeu os “documentos corretos”, que não interferiram no teor das suas manifestações especialmente aquela apresentada no Memorial, afasta qualquer possibilidade de discussão sobre a possibilidade de cerceamento do direito de ampla defesa e do contraditório.*

*Vale registrar que o prazo de 10 (dez) dias, a contar da ciência do recebimento da intimação, para que o autuado se manifestasse sobre o resultado da diligência foi concedido conforme manda o RPAF/BA/99, não sendo o caso de reabertura do prazo de defesa de 60 dias, conforme fora requerido pelo impugnante, já que a diligência decorreu da necessidade de exclusão da glosa do crédito fiscal dos valores atinentes a quatro itens de matérias-primas, no caso, “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão” e “MP Fundentes”, o que feito pelos autuantes. Ou seja, não houve qualquer inovação quanto ao lançamento, salvo a simples exclusão dos valores das referidas matérias-primas, cujo conhecimento o autuado já obtivera desde o momento inicial da lide.*

*Em face disso, o pedido de concessão do prazo de 60 dias fica indeferido.*

*No que tange à arguição defensiva referente ao caráter confiscatório da multa aplicada, consigno que a penalidade imposta tem previsão no art. 42 da Lei nº 7.014/96, sendo vedado a este órgão julgador administrativo apreciar matéria que envolva a declaração de inconstitucionalidade da norma aplicada, consoante determina o art. 167, inciso I do RPAF/99.*

*Quanto ao pedido de dispensa/redução da multa imposta, cumpre observar que, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, não tem este órgão julgador administrativo de Primeira Instância competência para tanto.*

*Por derradeiro, no que concerne ao pedido formulado pelo impugnante para cadastramento do nome dos advogados Eduardo Fraga, OAB/BA nº 10.658, com endereço na Travessa Santa Bárbara, 04, Ed. Aliança Comercial, 9º andar, Comércio, CEP 40.015-190, Salvador/BA, e Sacha Calmon Navarro Coêlho, OAB/MG nº 9.007, para fins de recebimento das intimações no presente feito, sob pena de nulidade, na forma do artigo 272, § 5º, do NCPC/15, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo, consigo que inexiste óbice para atendimento do pleito pelo órgão competente da repartição fazendária. Contudo, saliento que o não atendimento não implica em nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação ao contribuinte se encontra determinada no artigo 108 do RPAF/BA/99.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário fls. (240/269), visando a reapreciação da Decisão de piso pelos fatos e fundamentos abaixo arrolados:

Após tecer um breve relato dos fatos, discorre sobre a improcedência da autuação, alegando que as operações de transferência foram realizadas em total consonância com a legislação tributária.

Informa que no entender do fiscal, amparado por uma suposta interpretação restritiva do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, a base imponível do ICMS nas transferências interestaduais de produtos industrializados, seria o custo da mercadoria produzida, limitado ao somatório do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (excluídos outros componentes do seu custo real e sem conceituar cada item acima).

Em outras palavras, informa que entendeu a Administração Fazendária que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 seria bastante específico e não admitiria nenhum outro tipo de custo além dos elencados no r. dispositivo legal, o que o motivou a expurgar certos gastos para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no consequentemente estorno do respectivo crédito fiscal.

Observa que, a fiscalização tributária decidiu por excluir da base de cálculo objeto das transferências interestaduais as rubricas referentes a “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”.

A partir disso, houve por considerar que os créditos do imposto incidente nas transferências respectivas foram registrados em excesso pela Empresa, o que culminou com o recolhimento a menor do tributo devido ao estado baiano.

O cerne da matéria envolve, portanto, a interpretação do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, delimitador da composição da base de cálculo do ICMS em operações interestaduais de circulação de mercadorias – custo da mercadoria produzida -, cujo rol foi tomado pela fiscalização estadual como taxativo, em interpretação restritiva (pois divorciada do art. 110 do Código Tributário Nacional, da interpretação dispensada por outros Estados sobre o mesmo dispositivo e do texto constitucional – não podendo ser olvidado o princípio da confiança, além da legalidade tributária).

Nesse contexto, após o recebimento do Auto de Infração a Empresa apresentou sua impugnação com os seguintes argumentos:

(i) Preliminarmente, diferentes razões pelas quais a nulidade do Auto de Infração haveria de ser reconhecida:

(i.1) nulidade em razão da ausência de análise individualizada da funcionalização dos

materiais componentes do custo da mercadoria produzida;

(i.2) nulidade em razão da ausência de comprovação da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, tendo sido caracterizado vício capaz de contaminar as exigências consubstanciadas no lançamento ante a não realização do refazimento da conta gráfica da Empresa;

(ii) No mérito:

(ii.1) a total inexistência de qualquer previsão legal para glosa de créditos na forma como imposto pela fiscalização baiana;

(ii.2) a clara violação à Constituição Federal, em virtude da impossibilidade de ato unilateral de Estado membro declarar a constitucionalidade de ato normativo realizado por outros entes federados;

(ii.3) a adequada interpretação do art. 13, parágrafo 4º, inciso II, da LC 87/96 diante do Código Tributário Nacional pelo contribuinte;

(ii.4) a correta natureza jurídica dos itens glosados pela fiscalização, os quais compõe de fato o custo de produção das mercadorias fiscalizadas. Na oportunidade, destacou-se a pacificação do entendimento deste CONSEF quanto a inclusão de parte dos itens glosados pela fiscalização no custo de produção a ser considerado;

(iii) Quanto às penalidades:

(iii.1) o patamar confiscatório do percentual de 60% sobre o valor do imposto a recolher, não tendo sido observado o entendimento sedimentado pelo STF;

(iii.2) subsidiariamente, a necessidade de sua redução para patamares mais razoáveis e menos restritivos de direitos;

A partir disso, considerando a jurisprudência deste Eg. CONSEF, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal determinou a conversão do feito em diligência, a fim de que fossem mantidos na base de cálculo das transferências e excluídos do lançamento os valores referentes aos itens “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão” e “MP Fundentes”, posto que integrantes do custo de produção.

Com o cumprimento da diligência pelo Fisco baiano, foram elaborados novos demonstrativos contendo os valores atinentes aos demais itens objeto da glosa de crédito fiscal, resultando em uma redução de R\$956.571,22 para R\$621.072,28.

Assim, os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal julgaram Parcialmente Procedente o Auto de Infração nº 206891.0017/17-4, entendendo que os demais itens (“Materiais Manutenção”, “Água”, “Deprec. Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec/Amort. Recir” e “Provisão de frete”, “Energia Elétrica”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”) não devem compor a base de cálculo nas transferências interestaduais, uma vez que não integrantes do custo de produção a ser considerado.

Segundo o decisum prolatado, as preliminares de nulidade alegadas pela Empresa não haveriam de ser acolhidas, uma vez que o lançamento teria sido realizado em conformidade com as previsões legais aplicáveis à espécie, tendo a Empresa realizado devidamente todo o seu direito de defesa. Ademais, não haveria nulidade pela ausência de análise individualizada de todos os itens considerados pela fiscalização como não integrantes do custo de produção, visto que a partir de demonstrativo apresentado pela própria Empresa os fiscais tiveram condições de verificar a regularidade do lançamento efetuado, não tendo havido prejuízo.

Quanto a preliminar de nulidade relativa a ausência de refazimento da conta gráfica do contribuinte, sustentou a Decisão recorrida que como a Empresa sempre detinha saldo devedor de ICMS ao final de cada período, não haveriam dúvidas de que os créditos escriturados teriam sido aproveitados, pelo que, ainda com sua utilização, a Empresa ainda incorria em tributo a pagar.

No mérito, consignou a decisão que o caso dos autos não envolveria a desconsideração da legislação do Estado de origem, mas sim a observância dos limites estabelecidos pela CF/88 e pela LC 87/96 com fins de evitar prejuízos na repartição das receitas tributárias entre os Estados de origem e destino.

No que se refere a este ponto, os julgadores de origem fundamentaram que a LC 87/96 contém previsão restritiva quanto ao custo de mercadoria produzida, disposição essa que há de ser interpretada de forma taxativa, sendo impossível adota interpretação extensiva, entendendo que o rol do art. 13, §4º, inciso II, daquela Lei não poderia ser considerado como exemplificativo.

Por último, ainda desconsideraram todos os argumentos apresentados para o afastamento da penalidade aplicada em patamares confiscatórios.

Todavia, com o devido respeito, a decisão proferida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal demanda integral reforma por parte deste Eg. Conselho Fiscal, não merecendo prosperar em sua integralidade o lançamento combatido.

Nas preliminares, a Recorrente traz que houve a ausência de análise individualizada da funcionalização dos materiais componentes do custo da mercadoria produzida. Inobservância ao devido processo administrativo. Art. 5º, LIV e LV, da CR/88. Arts. 129, § 1º, inciso III, e 130, II, da Lei nº 3.956/1981 e da ausência de comprovação da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, vício capaz de contaminar as exigências consubstanciadas no Auto de Infração, faz necessário refazimento da conta gráfica do contribuinte.

Como cediço, a delimitação do custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não consiste em atividade puramente mental, realizável mediante juízo a priori. Para que a atividade classificatória seja realizada de forma adequada, com respeito aos direitos fundamentais de índole processual, é imprescindível a apuração individual e circunstanciada de cada bem/serviço no processo produtivo em que aplicado.

No caso vertente, pois, o Auto de Infração lavrado pela fiscalização estadual padece de graves vícios de motivação, não tendo descrito as aplicações dos bens adquiridos no contexto do processo siderúrgico autuado ou sequer apresentado os critérios balizadores do trabalho fiscal.

Quanto a este ponto, verifica-se que a Decisão recorrida se limitou a indicar que de fato a Empresa teria razão em apontar a ausência de análises apuradas pelos fiscais autuantes, o que, contudo, não seria suficiente para declaração da nulidade do Auto de Infração, uma vez que o detalhamento realizado pela própria Empresa permitiu que os autuantes realizassem uma análise individualizada dos itens utilizados no seu processo produtivo, ou seja, em clara denotação de que o lançamento realizado padece de vícios que impedem sua regular manutenção, sendo claramente nulo.

Conforme relatado alhures, a fiscalização tributária decidiu por excluir da base de cálculo objeto das transferências interestaduais as rubricas referentes a “Materiais Manutenção”, “Água”, “Deprec. Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec/Amort. Recir” e “Provisão de frete”, “Energia Elétrica”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”, por entender, sumariamente, que não integram o “custo da mercadoria produzida”, motivando a glosa dos créditos tomados.

Enfatiza a Recorrente, que o Fisco não especificou os motivos pelos quais determinados gastos não integrariam, no seu entendimento, o “custo da mercadoria produzida” e não se enquadrariam na soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, apenas afirmado, de forma genérica, pela impossibilidade de sua inclusão na base de cálculo, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Ao contrário do sustentado pela Decisão recorrida, os fiscais autuantes não lograram êxito em analisar *a posteriori* todos os itens considerados de forma individualizada, tendo apenas seguido determinação para que o entendimento deste CONSEF quanto aos elementos “MAP Antracito”,

“MP Coque”, “MP Carvão” e “MP Fundentes” fosse aplicado ao processo. Ou seja, permanece no caso dos autos a nulidade apontada pela Recorrente e verificada como existente pelos julgadores de origem, situação que impõe a necessidade de cancelamento do presente Auto de Infração, ante sua patente nulidade.

No caso concreto, aduz que a administração fiscal estornou créditos legítimos de ICMS, exigindo ainda o pagamento de ICMS, simplesmente por ter realizado classificação equivocada dos gastos incorridos, com total desconhecimento acerca da maneira como são empregados na usina siderúrgica integrada.

Ao assim proceder, a fiscalização, chancela pela Junta de Julgamento Fiscal *a quo*, impede que o contribuinte possa se defender da forma devida, contrariando o seu direito de defesa, assegurado no altopiano constitucional – art. 5º, LV: “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*”.

Observa que na esteira do art. 5º, LV, doutrina e jurisprudência são uníssonas em afirmar a essencialidade do princípio do devido processo legal e da plenitude de defesa, inclusive no âmbito administrativo, sob pena de nulidade do ato praticado.

Por todo o exposto, requer seja reformada a Decisão recorrida para que seja declarada a nulidade do crédito tributário combatido, porque irregularmente constituído, com preterimento de direitos e garantias fundamentais do contribuinte dessumidos do devido processo constitucional (art. 5º, LIV e LV, da CR/88; arts. 129, § 1º, III e 130, II, da Lei nº 3.956/1981).

Traz ainda a ausência de comprovação da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS. Vício capaz de contaminar as exigências consubstanciadas no Auto de Infração, informa que de acordo com a decisão proferida, o fato de haver saldo devedor do ICMS a ser pago pelo contribuinte em favor do Estado demonstra que os créditos indevidamente escriturados, na visão do Fisco, teriam sido aproveitados.

Entretanto, data máxima vênia, a afirmação da decisão apenas desvirtua o foco do argumento apresentado pela Empresa em suas razões de impugnação, qual seja, de que a glosa de créditos efetuada pelo Fisco está sendo cobrada como se imposto fosse, sem que sejam analisados os demais créditos detidos pela Empresa, de modo a apurar-se corretamente o tributo devido.

A existência de saldo devedor, cobrado no presente Auto de Infração, não demonstra que a Empresa utilizou os créditos escriturados, mas sim apenas confirma que a fiscalização não procedeu com a necessária recomposição da conta gráfica da Empresa quando do lançamento, pois houvesse assim procedido, se depararia com valores ínfimos diante daquele registrado quando do lançamento.

Nesse sentido, a constatação da utilização indevida do crédito fiscal só seria possível mediante a recomposição da conta gráfica e que se trata de obrigação legal do Fisco estadual na determinação do montante devido no momento do lançamento (art. 142, do CTN), vinculada à técnica de confronto de créditos e débitos adotada pela lei para apuração mensal do ICMS, na forma do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96. Ademais, trata-se de exigência expressa do art. 146, § 1º, do Decreto nº 6.284/97, *in verbis*.

De fato, os créditos de ICMS não integram mero direito do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Compõem o perfil da exigibilidade do ICMS, não constituindo apenas faculdade do contribuinte de escriturá-los e compensá-los no exercício da atividade de que trata o art. 150, do CTN, mas também é dever da Fazenda Pública ao verificar a matéria tributável na realização do lançamento. Aliás, por isso o art. 142 do CTN determina que a Autoridade não verifique apenas o fato gerador, mas mesmo este existindo, deve constatar se for o caso a existência de tributo a pagar – o que não foi feito no caso dos autos.

A partir de tais premissas – requer que se deve refazer a escrita fiscal e verificar o mês que gerou o suposto saldo devedor.

As multas seguem o mesmo caminho: se não houve ausência de pagamento de tributo, não há tipificação passível de acionar a incidência de tal cobrança.

Ademais, consagrado estaria o enriquecimento sem causa do Poder Público, pois se a Empresa não se beneficiou daquele crédito, não houve redução do tributo a pagar, assim, mantida a exigência contida no Auto de Infração, consagrado estará o *bis in idem*.

Conclusivamente, mais uma vez, preliminarmente, a reforma do decisum recorrido é a medida que se impõe, devendo se ter como improcedente a exigência do imposto tal como efetuada, sendo necessária a determinação de reformulação do crédito exigido, mediante recomposição da conta gráfica, como determinam as regras de apuração do imposto devido previstas no RICMS/BA, mediante regular intimação acerca da reformulação ao contribuinte, a fim de que possa acompanhar o procedimento, em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Alega que o Estado da Bahia, ao defender a glosa dos créditos escriturais de ICMS apropriados pelo contribuinte, intenta por contrariar a constitucionalidade dos Estados de origem, em completa afronta ao art. 155, §2º, XII, “i” da Constituição Federal de 1988. Aliás, destaca-se que qualquer declaração de inconstitucionalidade de um ato por alegada afronta a dispositivos da lei é de competência exclusiva do Poder Judiciário e não da Administração Pública.

Informa que outra conduta não se poderia esperar do contribuinte, restando clara sua boa-fé, haja vista que, ademais, operou em conformidade com a determinação da legislação dos Estados de São Paulo, Minas Gerais, Espírito Santo e Pernambuco, por exemplo, de modo que não há qualquer razoabilidade em limitar o aproveitamento de crédito em valor inferior ao destacado, sob pena de afronto à segurança jurídica.

Conclusivamente, requer seja declarada a integral improcedência das exigências fiscais, pois (i) vedada a possibilidade do Estado de destino em deliberar individualmente a inconstitucionalidade da legislação do Estado de origem; (ii) em razão da obrigatoriedade da utilização do custo real na determinação da base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais com produtos industrializados, em face da interpretação sistemática do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 e da legislação dos Estados de Origem (art. 43, IV “a”, 4, Parte Geral do RICMS-MG/2002, nos termos dos §§ 2º e 3º c/c Decisão Normativa SP (DN) CAT nº 05/2005 etc); (iii) em razão da manifesta boa-fé do contribuinte, efetivando, desse modo, o princípio da proteção da confiança e da segurança jurídica.

Traz como adequada interpretação do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, a fiscalização entende que o contribuinte teria deixado de recolher ICMS, por ter aproveitado créditos escriturais de ICMS em valor supostamente superior ao devido, tirados de notas fiscais de aquisição de mercadorias em transferência interestadual de mercadorias de unidades industriais da Empresa em outros estados da Federação (São Paulo, Minas Gerais, Espírito Santo e Pernambuco).

As premissas engendradas pela fiscalização, podem ser resumidas nos seguintes pontos:

- i. A base imponível do ICMS nas transferências interestaduais de produtos industrializados é o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (excluídos outros componentes do seu custo real), conforme a literalidade do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96;
- ii. A Empresa realizou transferências interestaduais de bens industrializados, adotando, como base de cálculo do ICMS, valores superiores aos custos de produção enumerados no art. 13, § 4º, II da LC 87/96;
- iii. Em decorrência, os créditos fiscais aproveitados pelo contribuinte devem ser glosados, na medida do plus valorativo das entradas realizadas.

Afirma que, ambas as premissas se encontram equivocadas, como será reafirmado em diante. Contudo, convém ressalvar, dede logo, algumas questões:

- i. Conquanto haja previsão legal de incidência do ICMS sobre transferências entre filiais na

LC 87/96, 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 nº 166);

- ii. De todo modo, e agindo conservadoramente, a Empresa sempre destaca e recolhe o imposto sobre tais operações, o fazendo 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;
- 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 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.

Manifesta que, parece evidente que (a admitir uma tributação nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular) a base de cálculo no caso em questão deve ser o valor do custo contábil e não uma parcela inferior a isso! 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.

Frisa que feitos estes destaques, faz-se necessária uma breve digressão sobre o conceito contábil para, num segundo momento, cuidar-se do custo de transferência específico da LC 87/96.

Reporta-se sobre o custo contábil.

Informa que Segundo ELISEU MARTINS, a contabilidade de custos teve como origem a contabilidade financeira, em razão da necessidade de avaliação dos estoques da indústria, na época da Revolução Industrial. Seus conceitos são anteriores, portanto, a qualquer legislação.

Consigna que para a ciência contábil, custo é “a soma dos valores de bens e serviços consumidos e aplicados para obter um novo bem ou um novo serviço”. Trata-se de conceito amplo, que abrange todas as variáveis que impactam no processo produtivo, diretas e indiretas, fixas e variáveis.

Aduz que entre os diversos sistemas disponíveis de mensuração de custos, o mais consentâneo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos é o método de custeio real por absorção.

Informa que o método encontra respaldo também nas normas internacionais de contabilidade – IFRS (International Financial Reporting Standards), editadas pelo IASB (International Accounting Standards Board), o que mostra estar o Brasil em linha com a prática internacional na matéria.

Nos termos da IAS, “*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*”.

A FIPECAFI, em conjunto com a Ernst & Young, presta valiosos esclarecimentos sobre a IAS, que reproduz.

O Pronunciamento Técnico CPC 16 (estoques), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, traz considerações semelhantes, que também transcreve.

Assevera 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, tal positivação deu-se em dois níveis. uma, pela recepção geral dos princípios de

contabilidade geralmente aceitos (dos quais o método de custeio por absorção é decorrência direta, como atesta a unanimidade da doutrina contábil) pelo art. 177 daquele diploma da Lei nº 6.404, da mesma forma específica no que toca à avaliação de ativos, pelo art. 183 da mesma lei.

Afirma que prova da juridicalização do conceito é que este é adotado de forma sistemática pela melhor doutrina do Direito Empresarial. Comentando o art. 183 da LSA, assim se pronuncia MODESTO CARVALHOSA, conforme transcrição que apresenta.

Informa que o 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. Em respeito à harmonia do ordenamento, a Receita Federal igualmente prega a observância ao custo contábil, conforme Parecer Normativo CST nº 6/79, cujo teor transcreve.

No tocante a coerência do sistema jurídico, lembra a doutrina de ALFREDO BECKER, cujo teor transcreve.

Destaca que desse modo, e salvo disposição expressa em contrário, um dispositivo de lei que invoque o conceito de custo para a avaliação de um item do ativo deve ser entendido como aludindo ao custo contábil, apurado segundo o método do custeio por absorção.

Traz a questão posta na Lei Complementar nº 87/96, diz que partindo, nesse momento, para a análise do dispositivo legal, tem-se que a LC nº 87/96, como sabido, traz uma base de cálculo genérica para a transferência entre estabelecimentos dentro do mesmo Estado, sejam eles de mesmo titular ou de titular distinto, reproduz os artigos 12 e 13 da referida LC.

Salienta que no caso de circulação de mercadoria decorrente de contrato de compra e venda (regra geral), o valor da operação será o valor negociado entre os contratantes para a transferência da propriedade da mercadoria.

Diz que numa venda com intuito lucrativo, 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.

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

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 óbvio que os termos ali constantes são meramente exemplificativos.

Alega que são exemplificativos pois se não fossem, a LC nº 87/96:

*Ficaria aquém das possibilidades econômicas de mensuração do fato gerador do ICMS nas transferências interestaduais, pois deixaria de incluir na base de cálculo vários custos para a colocação do produto na condição de ser transferido (adotar-se-ia um critério de custo específico para as transferências que são inferiores ao “custo de produção” apurado pelas normas gerais da contabilidade);*

*Tal procedimento feriria de morte, o pacto federativo, pois custos incorridos naquele estabelecimento não seriam inclusos e, com isso, a base de cálculo do ICMS daquele estabelecimento seria quantificada a menor.*

Em resumo sustenta que:

*Nas transferências de mercadorias entre filiais, o preço de transferência será o custo, visto que não pode haver margem de lucro, dada a inexistência, a rigor, de negócio jurídico oneroso;*

*A LC nº 87/96 indica que a base de cálculo deverá ser composta pelo custo da mercadoria, indicando que ele deve ser entendido como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e*

*acondicionamento;*

*Caso o rol indicado – matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento – seja interpretado como um rol exaustivo, e não exemplificativo tal linha de interpretação estará em desconformidade com a Constituição, pois, a rigor, permitirá que, nos casos em que o custo contábil superar o custo ajustado por apenas as rubricas indicadas, o Estado de destino seja prejudicado, em rompimento, portanto, ao Pacto federativo.*

Assegura que do ponto de vista contábil, o custo transferido será 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 nº 87/96 divergir do efetivo custo de produção.

Sustenta que não há alternativa, não se pode cogitar que a tese defendida pela Fiscalização vingue, pois se isso ocorrer, será mais um caso gravíssimo de ferimento ao Pacto Federativo, ao Estado Democrático de Direito, bem como a segurança jurídica, pois a Empresa será responsável por recolher valores em duplicidade (uma vez que já recolhido no estado de origem) e, como se não bastasse, a própria não cumulatividade, pois a Empresa somente está se creditando daquilo que pagou no estado de origem.

Alega que foi o que ocorreu nos autos, ou seja, a Empresa se valeu do custo contábil, o que é de fato, comprovadamente, justo, razoável e adequado. Com isso não há razão jurídica ou econômica para que o lançamento seja mantido.

Indaga o que deve fazer o contribuinte? Pagar o ICMS por duas vezes? Data vénia, a bem da moralidade, do Pacto federativo, da segurança jurídica, da não-cumulatividade, impera a improcedência do presente lançamento em decorrência da interpretação da LC n.º 87/96 e da legislação estadual que a reitera.

Reporta-se pela interpretação conjunta do art. 13, §4º, II, da LC 87/1996 com o art. 110 do CTN.

Friza que para além do exposto, de acordo com o art. 146, III, da CR/88, cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, em especial a definição de fatos geradores e base de cálculo dos impostos discriminados na Constituição. Com fundamento de validade nesse dispositivo, o art. 110, do CTN dispõe que *“a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados (...) para definir ou limitar competências tributárias”*. Acerca do dispositivo, a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO:

Consigna que o conceito de custos de produção, na delimitação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais (art. 13, § 4º, da LC 87/96) é um conceito do direito privado.

Assinala que é lição corrente na literatura jurídica que a base de cálculo é uma expressão econômica do fato tributável definido pela lei e pela Constituição (técnica da demarcação precisa das competências tributárias), de modo que o descompasso entre os dois aspectos da hipótese de incidência (material e quantitativo) resulta na própria deturpação do âmbito de aplicação da espécie tributária.

Destaca que exatamente por isso, considerando que é a análise da base de cálculo que permite afirmar se a materialidade do tributo está a ser respeitada, a amputação da base imponível pleiteada pelo Estado da Bahia resulta na deturpação do ICMS, implicando a redução do alcance das competências tributárias dos Estados de origem.

Diz que Obviamente, se os Estados determinam a incidência do ICMS sobre transferências entre estabelecimentos do mesmo titular - embora pendam severas controvérsias sobre a matéria (V. S. 166 do Superior Tribunal de Justiça) -, devem respeitar o fato gerador eleito pelas respectivas legislações. Devem, portanto, definir uma base de cálculo condizente.

Observa que se o estabelecimento de origem sofre uma baixa em seu ativo ao remeter a mercadoria para o estabelecimento destinatário, evidentemente a base de cálculo do ICMS deve espelhar essa dimensão econômica, de modo a nela computar os custos reais de produção

suportados. A não ser assim, haverá descompasso entre os aspectos quantitativo e material da hipótese de incidência tributária. A clássica lição de Rubens Gomes de Souza, reproduzida por Geraldo Ataliba, bem demonstra a gravidade do procedimento adotado pelo Estado da Bahia. Reproduz a referida Lição.

Sustenta que a pretensão do Estado da Bahia restringe ilegitimamente o elenco de competências dos Estados da origem, pois sua interpretação do art. 13, §4º, II, da LC 87/1996 reduz a dimensão econômica do fato gerador definido em lei.

Assevera que é clara a incidência do art. 110 do CTN sobre o caso aqui discutido, pois a materialidade tributária é tema de linhagem constitucional e a restrição do alcance da tributação pelos Estados de origem afeta a rígida partilha constitucional de competências entre os entes federados. Veja-se a reprodução do teor do mencionado dispositivo. Reproduz o teor do mencionado dispositivo.

Destaca que se o imposto é exigido no Estado de origem a partir da interpretação conjunta do art. 13, §4º, II, da LC 87/1996 com o art. 110 do CTN, tomando-se o respectivo rol de componentes do custo de produção como exemplificativo, é dever do Estado da Bahia, por força do princípio constitucional da não cumulatividade, admitir os créditos escriturados pelo estabelecimento destinatário, que não pode suportar a tributação em cascata, sem poder repassá-la aos contribuintes de fato.

Salienta que o princípio da não cumulatividade determina que o imposto exigido na origem seja creditado no destino. A impugnante não pode suportar o ônus decorrente do conflito de interpretação da legislação tributária entre os Estados de origem e destino.

Reporta sobre a adequada natureza jurídica dos itens glosados pela fiscalização. Componentes do custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, § 4º, II, da LC 87/96).

Frisa que mesmo que sejam ultrapassados todos os argumentos anteriores, faz-se necessário discorrer sobre a correta classificação jurídico-contábil dos itens glosados pela fiscalização, eis que fazem parte do custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

Consigna que como cediço, o correto enquadramento de determinado bem não consiste em atividade puramente mental, realizável mediante juízo a priori. Para que a atividade classificatória seja realizada de forma adequada, com respeito aos direitos fundamentais de índole processual, é imprescindível a apuração individual e circunstanciada da funcionalização de cada bem no processo produtivo em que é aplicado.

Diz que não é possível extrair conclusões pré-estabelecidas sobre determinado produto. Decerto, a depender da forma como é funcionalizado em determinado processo produtivo, um mesmo bem pode assumir múltiplas classificações. É o caso, e.g., das partes e peças de máquinas e equipamentos que, a depender de sua importância relativa em cada processo produtivo, podem ser classificados como bens de uso e consumo, produtos intermediários ou, ainda, bens do ativo imobilizado.

Salienta que como não poderia ser diferente, a ilação é plenamente aplicável ao caso concreto, eis que a fiscalização tributária, em interpretação restritiva acerca do “Custo da Mercadoria Produzida”, excluiu, de sponte própria, da base de cálculo objeto das transferências interestaduais as seguintes rubricas: “Materiais Manutenção”, “Água”, “Deprec. Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec/Amort. Recir” e “Provisão de frete”, “Energia Elétrica”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”.

Esclarece que nesse no contexto do processo produtivo siderúrgico há diversas transformações químicas e físicas constantes e contínuas. Assim, não é admissível entender que as rubricas

glosadas pela fiscalização não fazem parte do custo da mercadoria produzia, eis que tais materiais são utilizados no processo produtivo da filial de origem da ArcelorMittal, devendo ser considerados, portanto, legítimos produtos intermediários.

Menciona que a água, por exemplo, está presente em diversos setores do processo industrial siderúrgico, como altos-fornos, lingotamento contínuo, laminação, aciaria e central térmica, inclusive entrando em contato com o bem sob fabricação. É evidente que a água se faz primordial para a consecução e o alcance do produto final elaborado – ou seja, sem os quais, consumidos imediata e integralmente, a Empresa não poderá obter o produto final com a qualidade que lhe é peculiar.

Quanto a energia elétrica consumida, alega que por sua vez, a esmagadora maioria se destina à realização da atividade-fim da Companhia, vale dizer, é empregada na execução do processo industrial siderúrgico, servindo não apenas como força-motriz ao maquinário, mas também convertendo-se em energia térmica. Fica nítido, portanto, o caráter de insumo do processo produtivo, nos termos do art. 20 da Lei Kandir. Vale mencionar que o grupo siderúrgico ArcelorMittal Brasil S/A destina ínfima parcela da energia elétrica que adquire ao abastecimento de setores administrativos e à iluminação interna e externa dos seus edifícios.

Relativamente aos materiais refratários adquiridos pelo estabelecimento autuado, diz que perfazem todos os elementos do conceito de produtos intermediários: são essenciais para o processo produtivo siderúrgico em que aplicados; são 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. Em sua específica aplicação na siderurgia, caracterizam-se como isolantes térmicos, sendo empregados no revestimento dos fornos a fim de viabilizar a fusão do produto siderúrgico em fase de elaboração. Sem a necessária atuação dos materiais refratários (a) não se atingiria a temperatura correta para o processo produtivo, e, (b) o material do ativo imobilizado (fornos) se fundiria com o próprio aço em fabricação.

Observa que, sem a atuação específica dos materiais refratários, o calor emanado dos fornos se irradiaria por todo o estabelecimento, tornando impraticável a presença humana no ambiente. Além disso, a fuga de calor impediria ou tornaria excessivamente dispendiosa a manutenção da temperatura necessária para a fusão do minério utilizado como insumo no processo produtivo.

Quanto aos eletrodos para solda, diz por sua vez, revestem os rolos pelos quais transitam as peças de aço sob elaboração e também fazem parte do custo da mercadoria produtiva. Considerando que o aço nas áreas de lingotamento contínuo e laminação a quente atingem temperaturas superiores a 1000° C, os rolos que transportam as peças de aço se degradariam instantaneamente caso não recebessem proteção (anteparo) que intermedia o contato com o metal em alta temperatura.

No tocante aos Cilindros de Laminação, diz são aplicados na Gerência de Laminação a Frio de Siliciosos e Gerência de Laminação de Inoxidáveis. Os cilindros 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. Dessa forma, os cilindros recebem todos os impactos das carepas que soltam das placas e, por isso, sofrem as maiores danificações e são retirados constantemente.

Quanto ao gás mistura/combinação, diz que tem a função de manter a temperatura nos fornos exatamente nos níveis necessários para a produção da placa de aço. Isso porque, as placas de aços precisam ser reaquecidas a uma temperatura precisa e no complexo processo de produção do aço não há margens para erros ou aproximações. Os valores a serem trabalhados são rigidamente predefinidos, qualquer alteração, por mais leve que seja, na temperatura dos fornos, põe a perder toda a placa de aço que está sendo produzida. Assim, os gases combinados não servem apenas para medir o teor de oxigênio nos fornos de reaquecimento das placas de silício, mas é pela utilização dessa mistura de gases que se controla a exata quantidade de oxigênio a ser injetada nos fornos. Sem essa mistura de gases padrões isso seria impossível. Daí a

essencialidade do produto.

Quanto aos custos com manutenção e reparos de bens aplicados na produção estão albergados pela rubrica da LC 87/96 de “material secundário”.

Alega que na mesma toada, em “outros custos”, encontram-se valores significativos atribuíveis a produtos químicos, bobinas de trefilação, cubas, transporte interno de empilhadeiras, armazenagem e movimentação de matéria-prima, embalagens, embalagens retornáveis, que são exemplos de itens que compõem o custo da matéria-prima, ou do material-secundário ou acondicionamento, que, por sua vez, também fariam parte da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais segundo o conceito de custo adotado pela LC 87/96.

Acrescenta que como amplamente conhecido, o ICMS é um tributo plurifásico que visa alcançar o consumo, tendo como principal característica a não cumulatividade, que deveria equivaler à incidência do tributo sobre o valor agregado em cada operação, através do sistema de créditos sobre entradas e débitos sobre as saídas. A escolha de tal regime de incidência visa que o tributo não seja suportado economicamente pelo contribuinte de jure (o produtor, ou comerciante), ao revés, que seja trasladado na cadeia econômica pelo mecanismo dos preços, onerando tão somente a força econômica do consumidor final (contribuinte de facto).

Afirma que excluir tais itens do custo da mercadoria produzida, a fiscalização estadual nega eficácia mínima ao princípio da não cumulatividade, tributando a autuada não apenas pelo valor agregado na etapa da cadeia de circulação, mas também pelo valor de seus insumos (efeito cascata). Prejudica-se, assim, o perfil constitucional do ICMS, nascido para onerar o consumo e nunca a produção ou o comércio, e para ser neutro, i.e., indiferente tanto na competitividade e concorrência quanto na formação dos preços do mercado.

Conclusivamente, pugna pela improcedência integral do crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe, eis que a integralidade dos itens glosados pela fiscalização faz parte do custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

Reporta-se sobre o caráter confiscatório da penalidade.

Observa que 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 nº 7.014/96.

Destaca recente decisão do Supremo Tribunal Federal, assentando como limite do não confisco na aplicação de penalidades tributárias o patamar de 25% do valor do tributo, conforme decisão reproduz.

Conclusivamente, requer o cancelamento da penalidade, sob pena de afronta ao princípio do não confisco (art. 150, IV, da CR/88). *Ad argumentandum*, 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, expurgando-a do excesso inconstitucional.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

Que seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, com a consequente reforma da Decisão recorrida e o cancelamento do crédito tributário remanescente, tendo em vista a carência de legalidade da glosa de créditos escriturais de ICMS apropriados pela Empresa, ou 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, 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.

Por fim, reitera o pedido de cadastramento do nome dos advogados da jurisdição da Bahia, com

endereço na Travessa Santa Bárbara, 04, Ed. Aliança Comercial, 9º andar, Comércio, CEP 40.015-190, Salvador/BA, e do advogado com jurisdição em Minas Gerais, com endereço na Alameda Oscar Niemeyer, 119, 13º andar, CEP 34006-056, Nova Lima – MG, para fins de recebimento das intimações no presente feito, sob pena de nulidade (artigo 272, parágrafo 5º, do CPC/15 – aplicado subsidiariamente ao processo administrativo).

#### **VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário)**

O objeto do presente Recurso Voluntário é uma única infração, que foi julgada pela primeira instância Procedente, onde foi lavrado um Auto de Infração para exigir crédito tributário por falta de recolhimento do ICMS na utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênio ou protocolo, no valor de R\$956.571,22, referente as transferências de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, nos meses janeiro a dezembro de 2013 que serão objeto da apreciação nas linhas seguintes.

Analizando inicialmente as preliminares suscitadas na defesa e reiteradas no Recurso Voluntário observo que elas já foram devidamente enfrentadas na Decisão recorrida.

Verifico que o lançamento de ofício em lide foi realizado em total observância do devido processo legal, no seu sentido amplo, haja vista que o trabalho fiscal levado a efeito pelos autuantes foi fundamentado na Lei Complementar nº 87/96, na Lei Estadual nº 7.014/96, RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/2012, Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

É de se observar que os elementos produzidos pelos autuantes - planilhas, demonstrativos - foram entregues ao autuado em meio físico e arquivos eletrônicos, tanto no levantamento originário como na diligência solicitada pela Junta de Julgamento Fiscal foram entregues à Recorrente, assim, portanto, não há que se falar no cerceamento do direito de defesa, registe-se, direito amplamente exercido pela Recorrente.

No que tange à arguição defensiva de nulidade da autuação por ausência de análise individualizada da funcionalização dos materiais componentes do custo da mercadoria produzida, observo que tais elementos foram trazidos pela própria Recorrente, assim assiste razão aos autuantes quando dizem que houve a devida justificativa com relação à exclusão de itens na composição da base de cálculo legal de transferência interestadual (fl. 43), onde se afirmou serem itens que supostamente não são integrantes do conceito de matéria prima, material secundário, mão de obra ou de acondicionamento.

Como já analisado acima, o detalhamento realizado pela própria empresa permitiu que os autuantes realizassem uma análise individualizada dos itens utilizados no seu processo produtivo que se enquadram como matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra, o que resultou na exclusão da base de cálculo dos itens que supostamente não se enquadram nos referidos itens.

Quanto à alegação defensiva de necessidade de refazimento da escrita fiscal por ausência de comprovação da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, observo que, efetivamente, caberia o aludido refazimento caso não houvesse imposto a pagar mensalmente.

Ocorre que conforme constatado pela JJF e afirmado pelos autuantes na Informação Fiscal e não contestado pela Recorrente, ao se creditar em valores maiores que o devido, o autuado fez a apuração e pagamento de ICMS a menor, pois sua conta corrente mensal implicava sempre valores a serem pagos ao Fisco.

Assim, por existir saldo devedor na conta corrente mensal da empresa, por si só, permite concluir que houve utilização indevida de crédito fiscal, haja vista que, mesmo com a sua utilização, ainda restou imposto a recolher, portanto, a utilização indevida do crédito fiscal repercutiu na apuração do imposto devido pela empresa.

Em relação à solicitação do Autuado no sentido de que as intimações sejam enviadas ao escritório do seu patrono, no endereço indicado na peça impugnatória, para fins de recebimento das intimações no presente feito, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Já em relação, ao pedido da redução da multa aplicada, foge à competência desta Câmara de Julgamento Fiscal, pois se trata de multa por descumprimento de obrigação principal, não se aplicando o disposto no Art. 158 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Diante disso não acolho as nulidades arguidas.

Superada as preliminares, passo a analisar o Recurso de Ofício, como o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, na remessa em transferência computou-se 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), agindo, assim, em desconformidade com a norma o que resultou em apropriação de crédito fiscal em valor superior ao previsto na legislação tributária.

Ao analisar os autos, observo que a 1ª Junta de Julgamento Fiscal determinou a conversão do feito em diligência, a fim de que fossem mantidos na base de cálculo das transferências e excluídos do lançamento os valores referentes aos itens “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão” e “MP Fundentes”, posto que integrantes do custo de produção.

Com o cumprimento da diligência pelo Fisco, foram elaborados novos demonstrativos contendo os valores atinentes aos demais itens objeto da glosa de crédito fiscal, resultando em uma redução de R\$956.571,22 para R\$621.072,28.

Assim, os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal julgaram Parcialmente Procedente o Auto de Infração nº 206891.0017/17-4, entendendo que os demais itens (“Materiais Manutenção”, “Água”, “Deprec. Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec/Amort. Recir” e “Provisão de frete”, “Energia Elétrica”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”) não devem compor a base de cálculo nas transferências interestaduais, uma vez que não integrantes do custo de produção a ser considerado.

Dessa forma, entendo que a decisão de serem excluídos do lançamento os valores referentes aos itens “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão” e “MP Fundentes”, posto que integrantes do custo de produção, foi acertada, entretanto, não é somente estes itens a serem excluídos, que analiso posteriormente, assim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado.

Quanto à questão de mérito, sobre os elementos de custos que compõe a base de cálculo nas operações de transferências, na forma da LC 87/96, art. 13, § 4º, Inciso II, em virtude da base de cálculo nessas operações de produtos industrializados para filiais localizadas no Estado da Bahia ser maior que a prevista.

Analisemos o que traz 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:*

*[...]*

*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”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”, por entender não serem tais produtos partes integrantes nem de matéria prima, nem de mão-de-obra, nem de material secundário, tampouco acondicionamento.

De fato, com base nos demonstrativos apresentados e no detalhamento dos produtos fornecidos pela recorrente, o que possibilitou a apuração indevida da base de cálculo, tendo sido considerados não só 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.

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, esmiuçado na Constituição Federal, no intuito de se afastar conflitos dos entes tributantes (Estados). 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.

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.

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, §7º 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.

Deste modo, agiu corretamente o Fisco na apuração da base de cálculo do imposto lançado em relação às referidas despesas, (“Materiais Manutenção”, “Deprec. Amortiz”, “Serviços Manutenção”, “Outros Custos” e “Provisão de frete.”) sendo devido o estorno dos créditos tomados.

Salienta que como não poderia ser diferente, a ilação é plenamente aplicável ao caso concreto, eis que a fiscalização tributária, em interpretação restritiva acerca do “Custo da Mercadoria Produzida”, excluiu, de fonte própria, da base de cálculo objeto das transferências interestaduais as seguintes rubricas: “Materiais Manutenção”, “Água”, “Deprec. Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec/Amort. Recir” e “Provisão de frete”, “Energia Elétrica”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”.

Como esclarecido pela Recorrente, que nesse contexto do processo produtivo siderúrgico há diversas transformações químicas e físicas constantes e contínuas. Assim, não é admissível entender que as rubricas glosadas pela fiscalização não fazem parte do custo da mercadoria produzia, eis que tais materiais são utilizados no processo produtivo da filial de origem da ArcelorMittal, devendo ser considerados, portanto, legítimos produtos intermediários.

1. Informa que a água, por exemplo, está presente em diversos setores do processo industrial siderúrgico, como altos-fornos, lingotamento contínuo, laminação, aciaria e central térmica, inclusive entrando em contato com o bem sob fabricação. É evidente que a água se faz primordial para a consecução e o alcance do produto final elaborado – ou seja, sem os quais, consumidos imediata e integralmente, a empresa não poderá obter o produto final com a qualidade que lhe é peculiar.
2. Quanto a energia elétrica consumida, alega que por sua vez, a esmagadora maioria se destina à realização da atividade-fim da Companhia, vale dizer, é empregada na execução do processo industrial siderúrgico, servindo não apenas como força-motriz ao maquinário, mas também

convertendo-se em energia térmica. Fica nítido, portanto, o caráter de insumo do processo produtivo, nos termos do art. 20 da Lei Kandir. Vale mencionar que o grupo siderúrgico ArcelorMittal Brasil S/A destina ínfima parcela da energia elétrica que adquire ao abastecimento de setores administrativos e à iluminação interna e externa dos seus edifícios.

3. Relativamente aos materiais refratários adquiridos pelo estabelecimento autuado, diz que perfazem todos os elementos do conceito de produtos intermediários: são essenciais para o processo produtivo siderúrgico em que aplicados; são 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. Em sua específica aplicação na siderurgia, caracterizam-se como isolantes térmicos, sendo empregados no revestimento dos fornos a fim de viabilizar a fusão do produto siderúrgico em fase de elaboração. Sem a necessária atuação dos materiais refratários (a) não se atingiria a temperatura correta para o processo produtivo, e, (b) o material do ativo imobilizado (fornos) se fundiria com o próprio aço em fabricação.
4. Observa que, sem a atuação específica dos materiais refratários, o calor emanado dos fornos se irradiaria por todo o estabelecimento, tornando impraticável a presença humana no ambiente. Além disso, a fuga de calor impediria ou tornaria excessivamente dispendiosa a manutenção da temperatura necessária para a fusão do minério utilizado como insumo no processo produtivo.
5. Quanto aos eletrodos para solda, diz por sua vez, revestem os rolos pelos quais transitam as peças de aço sob elaboração e também fazem parte do custo da mercadoria produtiva. Considerando que o aço nas áreas de lingotamento contínuo e laminação a quente atingem temperaturas superiores a 1000° C, os rolos que transportam as peças de aço se degradariam instantaneamente caso não recebessem proteção (anteparo) que intermedia o contato com o metal em alta temperatura.
6. No tocante aos Cilindros de Laminação, diz são aplicados na Gerência de Laminação a Frio de Siliciosos e Gerência de Laminação de Inoxidáveis. Os cilindros 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. Dessa forma, os cilindros recebem todos os impactos das carepas que soltam das placas e, por isso, sofrem as maiores danificações e são retirados constantemente.
7. Quanto ao gás mistura/combinação, diz que tem a função de manter a temperatura nos fornos exatamente nos níveis necessários para a produção da placa de aço. Isso porque, as placas de aços precisam ser reaquecidas a uma temperatura precisa e no complexo processo de produção do aço não há margens para erros ou aproximações. Os valores a serem trabalhados são rigidamente predefinidos, qualquer alteração, por mais leve que seja, na temperatura dos fornos, põe a perder toda a placa de aço que está sendo produzida. Assim, os gases combinados não servem apenas para medir o teor de oxigênio nos fornos de reaquecimento das placas de silício, mas é pela utilização dessa mistura de gases que se controla a exata quantidade de oxigênio a ser injetada nos fornos. Sem essa mistura de gases padrões isso seria impossível. Daí a essencialidade do produto.

Comungo do entendimento externado pelo contribuinte de que o ICMS é um tributo plurifásico que visa alcançar o consumo, tendo como principal característica a não cumulatividade, que deveria equivaler à incidência do tributo sobre o valor agregado em cada operação, através do sistema de créditos sobre entradas e débitos sobre as saídas. A escolha de tal regime de incidência visa que o tributo não seja suportado economicamente pelo contribuinte de jure (o produtor, ou comerciante), ao revés, que seja transladado na cadeia econômica pelo mecanismo dos preços, onerando tão somente a força econômica do consumidor final (contribuinte de facto).

Concordo com a Recorrente, que afirma que excluir tais itens do custo da mercadoria produzida, a fiscalização estadual nega eficácia mínima ao princípio da não cumulatividade, tributando a

autuada não apenas pelo valor agregado na etapa da cadeia de circulação, mas também pelo valor de seus insumos (efeito cascata). Prejudica-se, assim, o perfil constitucional do ICMS, nascido para onerar o consumo e nunca a produção ou o comércio, e para ser neutro, i.e., indiferente tanto na competitividade e concorrência quanto na formação dos preços do mercado.

Em face ao exposto, a infração imputada ao autuado subsiste em parte, em relação aos itens (“Materiais Manutenção”, “Deprec. Amortiz”, “Serviços Manutenção”, “Outros Custos” e “Provisão de frete”), uma vez que tais produtos não fazem parte do custo da mercadoria produzida, assim não incorpora a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, em consequência, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

#### **VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário)**

Venho com a devida vénia divergir do voto do ilustre Relator, no que diz respeito apenas ao Recurso Voluntário. Em sua conclusão diz que “em face ao exposto, a infração imputada ao autuado subsiste em parte, em relação aos itens (“Materiais Manutenção”, “Deprec. Amortiz”, “Serviços Manutenção”, “Outros Custos” e “Provisão de frete”).”.

Embora essa conclusão crie uma dificuldade por conta de não dizer o que não está subsistindo, mas apenas o que subsiste, visto que a lista de itens glosados ser longa (energia elétrica, água, MAP disco, MAP eltrododos, etc.) vou me ater não aos que subsistem, mas apenas aos itens que entendo não subsistirem, de forma a não ter esquecimento de eventuais itens que constem como sendo excluídos pelo Relator, e que este voto não venha a contemplar.

É que observando a listagem dos itens relacionados na autuação, salta aos olhos a questão da energia elétrica e dos refratários. Não houve comprovação no processo de larga utilização da energia elétrica no setor administrativo, mas tão somente no setor industrial, deixando de haver quaisquer segregações.

Pelo exposto, a energia elétrica é fonte de energia térmica que não apenas é indispensável no processo, mas age diretamente na transformação físico-química dos materiais que entram em processo de fundição do ferro para a produção do aço nos fornos, havendo uma analogia com o uso da energia elétrica no processo de fabricação de alumínio (que neste caso, em particular, atua diretamente no processo de eletrólise, influenciando diretamente a obtenção do alumínio). Assim, entendo que o uso da energia elétrica na siderurgia é compatível com a utilização do crédito fiscal previsto em Lei, como material secundário.

O mesmo ocorre com os refratários, que fazem o revestimento térmico dos fornos, e se desgastam continuamente e de forma relativamente rápida durante o processo de fabricação do ferro e dos aços na siderurgia.

No entanto, não vejo tais características por exemplo, nos eletrodos utilizados na solda, já que embora participem do processo de produção, atuam em linha marginal, como peças de reposição, após o desgaste natural pelo uso no processo de soldagem, e sequer entram em contato com o produto fabricado.

Quantos aos demais itens, como gás e água, o argumento é o da essencialidade. A questão envolvendo a diferenciação do que vem a ser produto intermediário não passa simplesmente pela essencialidade ou uso em processos industriais. Não é produto intermediário, aqueles que se destinam à manutenção ou preservação da vida útil do ativo da empresa, ou atuam marginalmente na linha de produção, como foi o caso dos eletrodos de solda acima citados.

A jurisprudência deste Conselho de Fazenda está fartamente ilustrada com julgamentos acerca dos produtos intermediários, que além de serem essenciais ao processo produtivo requerem que seu desgaste esteja vinculado ao contato direto com a produção, jamais atuando na linha marginal, como é o caso do gás utilizado para controle de temperatura dos fornos, ou da água para resfriamento, normalmente em momento posterior à produção ou na obtenção da têmpera, e

não há que se falar em produto intermediário, se este é utilizado após o processo de fabricação.

Face ao exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, com a exclusão da energia elétrica e dos materiais refratários. Assim, o montante do débito do Auto de Infração é o seguinte quadro:

ANO TRANSF	MÊS TRANSF	BC	Estorno ICMS
2013	1	1.825.723,21	21.862,09
2013	2	2.681.893,26	26.330,94
2013	3	4.017.592,69	42.887,99
2013	4	2.690.049,16	30.557,68
2013	5	2.428.947,99	23.398,59
2013	6	3.404.504,24	33.388,68
2013	7	3.289.087,97	34.402,87
2013	8	2.734.127,30	26.110,47
2013	9	2.894.603,87	27.959,44
2013	10	3.532.618,08	32.181,47
2013	11	4.379.316,98	43.940,72
2013	12	2.870.889,54	25.664,99
<b>TOTAL</b>		<b>36.749.354,29</b>	<b>368.685,93</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida que julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0017/17-4**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$368.685,93**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Elde Santos Oliveira, José Roservaldo Evangelista Rios e Laís e Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de Dezembro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ELDE SANTOS OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Recurso Voluntário)

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR  
(Recurso Voluntário)

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS