

A. I. N° - 206891.0018/17-0  
AUTUADO - ARCELORMITTAL BRASIL S.A.  
AUTUANTES - EUZIANE GOUVEIA DA SILVA, MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO e PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 21/08/2018

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0114-01/18**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. RECEBIMENTO DE PRODUTOS POR TRANSFERÊNCIA DE ESTABELECIMENTO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, COM PREÇO SUPERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. 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 na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Diligência cumprida pelos autuantes, por solicitação desta Junta de Julgamento Fiscal, resultou em redução do valor do débito, em face da exclusão da autuação dos valores relativos às matérias-primas “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão” e “MP Fundentes”. Não acolhida a preliminar de nulidade arguida. Rejeitado o pedido de redução ou cancelamento da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 22/08/2017, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$551.492,04, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *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 subsequente 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 RECR; 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). [...].*

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls.54 a 82). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Apresenta uma síntese da autuação. Consigna que a Fiscalização lavrou o Auto de Infração em questão sob a premissa de que 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, Rio de Janeiro, etc.), no período de janeiro a dezembro de 2013.

Esclarece que no entendimento da Fiscalização, 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. Ou seja, entendeu a Fiscalização 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 referido dispositivo legal, o que a motivou a expurgar certos gastos para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no consequentemente estorno do respectivo crédito fiscal.

Diz que dessa forma, a Fiscalização 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".

Observa que 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 como taxativo, em interpretação restritiva, haja vista que divorciada do art. 110 do Código Tributário Nacional, da interpretação dispensada por outros Estados sobre o mesmo dispositivo e do texto constitucional. Sustenta que, o lançamento não merece prosperar.

Explica: primeiro porque os argumentos dos autuantes desconsideram que, em Direito Tributário, sob risco de desbotamento dos rígidos marcos delimitadores das competências tributárias, a base de cálculo assume uma função veritativa ou confirmadora do fato gerador, a ponto de ser mandatória a correspondência entre a base de cálculo e a materialidade do tributo. Diz que o valor da base de cálculo em ICMS corresponde ao “valor da operação”, que, para as transferências enfocadas, deve corresponder ao custo contábil real, ou seja, a composição da base de cálculo deve espelhar a baixa da mercadoria no ativo do estabelecimento que promove a saída, portanto, deve considerar o seu valor real, e não um valor subdimensionado.

Afirma que por essa razão é de prevalecer a interpretação de que o rol do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 é exemplificativo e segue o conceito de custo real contábil, na linha do que têm reconhecido os estudiosos e Fiscos estaduais.

Diz que além disso, o princípio da não cumulatividade determina que os valores exigidos na etapa antecedente da cadeia de circulação devem ser abatidos da tributação que recai sobre a operação subsequente. Alega que se por exigência de Estados de origem, em interpretação constitucionalmente adequada do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, a base de cálculo em operações interestaduais deve espelhar o custo contábil real de produção das mercadorias, é ilegítimo que o Estado da Bahia se imiscua nessa relação jurídico-tributária travada entre Estado de origem e particular, apenando este último.

Salienta que, para além do exposto, os despojos da guerra fiscal, como têm decidido reiteradamente os Tribunais Superiores, não podem correr à conta dos contribuintes, por se tratar dito conflito de um problema de índole político-federativa. Afirma que ao Estado não é dado atribuir aos contribuintes a nefasta escolha entre a autuação no Estado da origem, pelo uso de base de cálculo inferior à devida, e autuação no Estado do destino, pela glosa de créditos.

Assevera que tem absoluta convicção de que não agiu contrariamente aos ditames legais, de modo que o suposto crédito tributário se deve muito mais a um entendimento equivocado da Fiscalização, frontalmente contrário ao que determina a LC 87/96, bem como da desconsideração dos custos aplicados por outros estados, na guerra fiscal.

Sustenta que caso o entendimento da Fiscalização persista, haverá o comprometimento de diversos princípios constitucionais, tais como o princípio da legalidade, da não surpresa, da não cumulatividade e, em última análise, a própria segurança jurídica.

Argui, em caráter preliminar, a nulidade da autuação por 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.

Alega que o Auto de Infração em lide 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.

Observa que a Fiscalização 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”, por entender, sumariamente, que não integram o “custo da mercadoria produzida”, motivando a glosa dos créditos tomados.

Frisa o impugnante 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 afirmando, de forma genérica, pela impossibilidade de sua inclusão na base de cálculo, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Afirma que a Fiscalização agiu em profundo descompasso com o dever de motivação dos atos administrativos quando deixou de analisar a natureza dos gastos glosados, tendo autuado tudo que, na tela do computador, pareceu-lhe, a princípio, fora do conceito de “custo da mercadoria produzida”, sem exprimir as razões que a induziram a tal conclusão.

Assevera que a Fiscalização autuou a empresa, exigindo o estorno de créditos escriturais e multa, sem se preocupar, contudo, em demonstrar tal classificação fiscal, relegando ao contribuinte o ônus de fazer prova negativa da acusação fiscal. Alega que ao agir dessa forma, a Fiscalização pretende transferir ao contribuinte o ônus da acusação e que definitivamente não lhe pertence.

Ressalta que uma autuação dessa monta, que periga até mesmo comprometer a viabilidade econômica do estabelecimento, deveria ter sido acompanhada de motivação detalhada, inclusive com diligências *in loco* para apurar a verdadeira aplicação dos bens glosados.

Observa que a Fiscalização está jungida ao princípio da legalidade estrita, na forma do art. 150, I, CTN, de sorte que o ato de lançamento tributário, plenamente vinculado, consoante o art. 3º, do CTN, deverá demonstrar a ocorrência, no mundo fenomênico, do fato jurígeno descrito na lei, sendo esta a sua motivação, i.e., exposição de seus motivos, que não poderá ser olvidada, sob pena de invalidade. Neste sentido, invoca e reproduz a doutrina de Paulo de Barros Carvalho.

Salienta que o dever estatal de provar a ocorrência dos pressupostos fáticos da obrigação tributária é indelegável e intransferível, sendo que o seu descumprimento tem como consequência imediata a violação da garantia constitucional à ampla defesa. Acrescenta que a prova, cuja incumbência é da Fazenda Pública produzir, é instrumento dessa ampla defesa. Invoca e transcreve lição de Hugo de Brito Machado sobre o tema.

Afirma que a Fiscalização 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.

Alega que o procedimento da Fiscalização lhe impossibilita de se defender da forma devida, contrariando o seu direito de defesa, assegurado na Constituição Federal no seu art. 5º, LV. Diz 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. Reproduz excerto do texto sobre a matéria referente ao RTJ 183/371-372, Rel. Min. Celso de Mello.

Sustenta que o lançamento tributário impugnado consubstancia-se em transgressão ao devido processo legal, ameaçando desnaturar o direito constitucional à prova em garantia formalística e descabida de significância. Diz que se o ato administrativo não apresenta e demonstra os motivos pelos quais se forma, não pode a Administração Pública gozar de seus privilégios e o defeito estrutural do ato estará formado, levando à sua inevitável nulidade.

Observa que o ordenamento jurídico outorga ao ato administrativo a presunção de veracidade, sob o suposto de que constituição definitiva do crédito tributário tenha obedecido aos ditames do devido processo administrativo, com integral respeito aos direitos e garantias constitucionais do contribuinte. Acrescenta que a presunção de veracidade não é pressuposto do ato, mas status que atinge com a obediência aos requisitos que lhe são intrínsecos. Invoca e reproduz a doutrina de James Marins e a jurisprudência.

Conclusivamente, requer o impugnante que seja declarada a nulidade do crédito tributário impugnado, 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.

Continuando, alega ausência de comprovação da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, vício capaz de contaminar as exigências consubstanciadas no Auto de Infração, sendo necessário refazimento da conta gráfica do contribuinte.

Diz que apesar de a Fiscalização lhe acusar de 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 Protocolos, com o consequente pagamento de ICMS a menos que o devido, não há que se confundir, pois, a utilização indevida do crédito fiscal de ICMS com a falta de recolhimento do imposto.

Sustenta que a constatação da utilização indevida do crédito fiscal só seria possível mediante a recomposição da conta gráfica e que se trata de obrigação legal da Fiscalização na determinação do montante devido no momento do lançamento, art. 142, do CTN, vinculada à técnica de confronto de créditos e débitos adotado pela lei para apuração mensal do ICMS, na forma do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96. Acrescenta que, além disso, trata-se de exigência expressa do art. 146, § 1º, do Decreto nº 6.284/97, [RICMS/BA/97], cuja redação transcreve.

Aduz que 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 escritura-los e compensá-los no exercício da atividade de que trata o art. 150, do CTN, mas também dever da Fazenda Pública ao verificar a matéria tributável na realização do lançamento. Acrescenta que 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.

Salienta que a partir de tais premissas, que lhe parece ser o único caminho da Justiça, da cobrança correta e do respeito aos ditames deste tributo não cumulativo, é que se deve refazer a escrita fiscal e verificar o mês que gerou saldo devedor.

Alega que se o Estado cobra tributo ele parte do pressuposto de que algo deixou de ser recolhido aos cofres públicos, o que, no caso do ICMS, somente é possível de ser aferido com a recomposição da conta gráfica do contribuinte autuado. Neste sentido, invoca e reproduz a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: (STJ, REsp. 1.250.218/ES, Segunda Turma, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe. 09.03.2012).

Observa que a apuração de saldo devedor, pelo cotejo entre todos os créditos e débitos no período, é pressuposto também da incidência de juros de mora. Indaga como podem estar sendo cobrados juros de mora sobre o valor do crédito se ele não resultou, na exata proporção, do valor a pagar. Indaga que se os juros de mora visam indenizar o Estado que ficou privado de seu capital, como pode se ter a dimensão do que ficou a dever ao Estado sem a recomposição da conta gráfica.

Consigna que 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.

Alega que simplesmente exigir o valor do crédito escriturado, como se imposto fosse, não encontra respaldo na legislação do ICMS, pois estaria tornando a aquisição de mercadoria o fato gerador do imposto, desconsiderando as regras de apuração previstas na legislação e o princípio da não-cumulatividade, que impõe a compensação entre débito e crédito.

Acrescenta que 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, diz que é de 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.

Prosseguindo, sustenta que conforme já relatado, o trabalho fiscal encontra-se maculado por diversas irregularidades e se alicerça em pressupostos equivocados, contudo, caso, por absurdo, este órgão julgador entenda de forma contrária, pelo princípio da eventualidade, passa a minudenciar a inegável carência de lastro material da autuação.

Alega a inexistência de previsão legal da glosa de créditos imposta pela Fiscalização em atenção ao princípio da legalidade.

Ressalta, inicialmente, a absoluta carência de legalidade da glosa dos créditos escriturados ante a inexistência de previsão legal da glosa de créditos imposta pela Fiscalização. Aduz que os dispositivos invocados pela Fiscalização na motivação da autuação, no caso art. 13, § 4º, II, da LC 87/96; art. 309, § 7º do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/2012, além de não constituírem preceitos sancionatórios, não trazem autorização ao Estado da Bahia para promover a glosa dos créditos de ICMS escriturados pela empresa.

Aduz que o suposto de utilização de base de cálculo sobre valorada na origem não autoriza à Administração, de *sponte própria*, a glosa dos créditos escriturais de ICMS aproveitados correspondente ao *plus valorativo* da entrada realizada. Observa que a fiscalização tributária, porquanto atividade administrativa está jungida ao princípio da legalidade (arts. 5º, II; 37; 84, IV e; 150, I, da CR/88), só lhe sendo possível agir em estrita conformidade com o comando da lei, i. é, segundo a lei.

Alega que nem a Constituição de 1988, nem a Lei Kandir e nem mesmo a Lei Estadual nº 7.014/96, trazem a distinção invocada como suporte da autuação. Diz que 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. Relembra que o direito de crédito do adquirente vincula-se tão somente ao “montante cobrado” nas operações anteriores (art. 155, § 2º, I, da CR/88), nada havendo contra o procedimento adotado pelo estabelecimento.

Afirma que nesse contexto, consentir 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).

Acrescenta que, além disso, essa prerrogativa prejudicaria a neutralidade do ICMS, onerando a força produtiva e impedindo o translado do ônus financeiro do gravame até o consumidor final que é o contribuinte de fato.

Conclusivamente, requer o impugnante que seja declarada a improcedência do crédito tributário, em razão da falta de previsão legal dos motivos invocados pela Fiscalização para promover a glosa dos créditos escriturais apropriados pela empresa, com ferimento aos princípios da legalidade, da não surpresa e da não cumulatividade do ICMS, sob pena de contrariedade e negativa de vigência aos arts. 5º, II; 37; 150, I; 155, § 2º, I, todos da CR/88; e 3º e 97, do CTN.

Continuando, alega flagrante violação à Constituição Federal pela Fiscalização Estadual. Impossibilidade de ato unilateral de Estado membro declarar a constitucionalidade de ato normativo realizado por outros entes federados, ainda que fora do âmbito do CONFAZ. Guerra fiscal. Necessária observância ao artigo 110 do CTN.

Ressalta que a chamada guerra fiscal atinge o presente caso, pois a interpretação do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 dada pelo Estado da Bahia é distinta de outros Estados, principalmente aqueles remetentes das mercadorias. Destaca que, para o presente caso, as operações questionadas pela Fiscalização dizem respeito às transferências interestaduais de

mercadorias entre as unidades industriais da empresa autuada, com origem nos Estados de São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro, etc.

Alega que nesse sentido, tendo em vista que o direito de crédito do estado de destino vincula-se tão somente ao “montante cobrado” nas operações anteriores (art. 155, §2º, I, da CR/88), não pode, portanto, o Estado de destino, questionar ou sequer ir contra o que está previsto em lei, estando sujeito ao ferimento do Pacto Federativo, Estado Democrático de Direito, e, igualmente, à segurança jurídica.

Sustenta que o contribuinte cumpriu perfeitamente o que lhe impõe a legislação do Estado de origem, a única na qual se vincula o direito ao crédito, não sendo possível a glosa dos créditos de ICMS escriturados na entrada efetivada, sob pena de violação ao princípio da legalidade (arts. 5º, II; 37; 84, IV, e; 150, I, da CF/88).

Acrescenta que isso porque, em conformidade com o art. 43, IV “a”, 4, Parte Geral do RICMS-MG/2002, bem como o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, a base de cálculo na saída de mercadorias do Estado de Minas Gerais é o custo da mercadoria produzida, não podendo, em nenhuma hipótese, ser inferior ao entendido como a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento. Transcreve o referido dispositivo regulamentar.

Frisa que não é outro o entendimento do Fisco do Estado de São Paulo, conforme se constata pela leitura da Decisão Normativa (DN) CAT nº 05/2005, que afasta a interpretação taxativa, tanto do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, quanto do art. 43, IV “a”, 4, Parte Geral do RICMS-MG/2002. Reproduz excertos da referida Decisão Normativa.

Assinala que no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, o entendimento segue a mesma linha, estando expresso na Portaria SSER nº 35/2013 que dispõe sobre a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias industrializadas. Transcreve excertos da referida portaria.

Diz que dessa forma, em consonância com a legislação dos estados de origem, a base de cálculo do ICMS relativamente às operações interestaduais deve abranger não somente os gastos previstos na literalidade do art. 13. § 4º, II, da LC nº 87/96, mas também os gastos incorridos com depreciação, manutenção, material de limpeza e energia elétrica, todos questionados pelo Fisco baiano. Acrescenta que a base de cálculo não pode ficar aquém das possibilidades econômicas de mensuração do fato gerador do ICMS nas transferências interestaduais.

Em síntese, afirma que o contribuinte não pode deixar de incluir custos para a colocação do produto na condição de ser transferido, ou seja, não pode adotar custo específico para as transferências interestaduais, inferior ao custo real apurado.

Alega que, além disso, admitir a tributação das transferências interestaduais a partir de uma base de cálculo inferior aos custos reais de produção da mercadoria (ou por um “custo de produção ajustado”) importaria em derrogação dos limites mínimos do conceito constitucional na materialidade da hipótese de incidência da norma de tributação, em sua indissolúvel conexão com as regras e princípios no contexto das normas constitucionais de produção normativas referentes ao ICMS.

Consigna que nesse contexto, retornando à legislação dos Estados de São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, Estados de origem, adotando-se a interpretação sistemática, devem ser interpretados como uma enumeração não exaustiva os custos de produção a servir como base tributável nas transferências interestaduais com produtos industrializados (inciso II do art. 13, § 4º, da Lei Kandir). Acrescenta que decerto, o substrato econômico efetivamente visado pela norma de tributação enquanto manifestação concreta de capacidade contributiva está ligada aos custos reais do produto, e não a uma medida fictícia que não traduz uma situação real referente à produção industrial.

Assevera que nesse ponto fica clara a inter-relação da matéria discutida com a conhecida guerra fiscal. Diz que há um dissenso entre a interpretação normativa dos Estados de destino e de origem sobre o critério a ser utilizado no dimensionamento da base de cálculo do ICMS em transferências interestaduais. Frisa que o saldo negativo dessa divergência, como mais um dos incontáveis conflitos federativos provocados pela afetação do ICMS à competência impositiva dos Estados, não pode ser repassado aos contribuintes.

Alega que mesmo que o crédito fiscal decorrente da operação interestadual no caso concreto represente um ônus financeiro ao Estado da Bahia, este não está autorizado a apena, sancionar, por ato próprio, o contribuinte que estava apenas cumprindo comandos legais.

Assevera que as tentativas dos estados de atribuir aos contribuintes os problemas decorrentes da guerra fiscal têm sido uniformemente rechaçadas pelos Tribunais Superiores. Neste sentido, invoca o posicionamento do c. STJ no RMS 31.714, reproduzindo a ementa da decisão. No mesmo, reproduz lição de Marco Aurélio Greco em relação à total subversão da ordem jurídica.

Afirma que desse modo, o Estado da Bahia ao defender a glosa dos créditos escriturais de ICMS apropriados pelo contribuinte, intenta por contrariar a constitucionalidade da legislação dos Estados de São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, em completa afronta ao art. 155, §2º, XII, “i” da Constituição Federal de 1988. Destaca 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.

Sustenta que aproveitou créditos de ICMS nos exatos valores recolhidos, em plena conformidade com a lei e com a respectiva base de cálculo imposta pelo estado de origem, em estrita observância da regra constitucional da não-cumulatividade. Diz que novamente, o entendimento está corroborado no sentido de que há o direito constitucional do contribuinte adquirente de creditar-se de tal valor, não podendo este, portanto, ter o seu crédito glosado por qualquer conduta alheia realizada pelo estabelecimento de destino da mercadoria.

Alega 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 e Rio de Janeiro, etc, 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 o impugnante que seja declarada a integral improcedência das exigências fiscais, pois **(i)** vedada à 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.

Prosseguindo, reporta-se sobre a adequada interpretação do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Aduz que conforme anteriormente exposto, a Fiscalização entende que a empresa teria deixado de recolher ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2013, 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, no caso, São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro.

Observa que 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. Ressalva algumas questões, conforme abaixo:

- 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 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 atuação 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.*

Diz 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. 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.

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.

Observa 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*”. Acrescenta que se trata 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. Salienta que nesse sentido, é a lição dos professores da FEA-USP, em seu *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*, conforme texto que reproduz. Acrescenta que na mesma linha, Eliseu Martins define-o como o “*método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos*”, que “*consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e não só os de produção*”, ressaltando que “*todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos*”.

Assinala 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.

Menciona que nos termos da IAS 2, “*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*”.

Registra que a FIPECAFI, em conjunto com a Ernst & Young, presta valiosos esclarecimentos sobre a IAS 2, conforme texto que reproduz.

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

Ressalta 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. Acrescenta que tal positivação deu-se em dois níveis. A 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: A duas, de forma específica no que toca à avaliação de ativos, pelo art. 183 da mesma lei.

Afirma que prova da juridicização do conceito é que este é adotado de forma sistemática pela melhor doutrina do Direito Empresarial. Acrescenta que comentando o art. 183 da LSA, Modesto Carvalhosa se pronunciou, conforme transcrição que apresenta.

Assevera 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. Acrescenta que 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, cuja lição 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.

Reporta-se sobre a questão posta na Lei Complementar nº 87/96.

Diz que partindo 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 que é a 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. Ou seja, 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 desconsideram 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 n.º 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, diz 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 n.º 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. Acrescenta que assim sendo, o custo contábil da mercadoria recebida poderá diferir do valor da Nota Fiscal, sempre que o custo da LC n.º 87/96 divergir do efetivo custo de produção.

Sustenta que inexistente 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, motivo pelo qual inexistente razão jurídica ou econômica para que o lançamento seja mantido.

Indaga o que deve fazer o contribuinte. Pagar o ICMS por duas vezes. Diz que 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 sobre a interpretação conjunta do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 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. Acrescenta que 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, invoca e reproduz lição de Paulo de Barros de 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, portanto, devem 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. Acrescenta que a não ser assim, haverá descompasso entre os aspectos quantitativo e material da hipótese de incidência tributária. Diz que 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 em questão, 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. 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. Afirma que não pode suportar o ônus decorrente do conflito de interpretação da legislação tributária entre os Estados de origem e destino.

Reporta-se 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).

Friza que mesmo que sejam ultrapassados todos os argumentos anteriores, faz-se necessário discorrer sobre a correta classificação jurídico-contábil dos itens glosados pela Fiscalização, já 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*. Acrescenta que 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 aplicado.

Diz que não é possível extrair conclusões pré-estabelecidas sobre determinado produto. Acrescenta que decreto, a depender da forma como é funcionalizado em determinado processo produtivo, um mesmo bem pode assumir múltiplas classificações, sendo o caso, por exemplo, 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, já que a Fiscalização, em interpretação restritiva acerca do “Custo da Mercadoria Produzida”, excluiu, de *sponte propria*, 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”, “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, “MP Fundentes”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”.

Esclarece que no contexto do processo produtivo siderúrgico há diversas transformações químicas e físicas constantes e contínuas. Diz que desse modo, não é admissível entender que as rubricas glosadas pela Fiscalização não fazem parte do custo da mercadoria produzida, já que tais materiais são utilizados no processo produtivo da filial de origem da empresa 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. Diz que 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 à energia elétrica consumida, alega que a esmagadora maioria se destina à realização da atividade-fim da empresa, valendo dizer que é empregada na execução do processo industrial siderúrgico, servindo não apenas como força-motriz ao maquinário, mas também se convertendo em energia térmica. Afirma que fica nítido, portanto, o caráter de insumo do processo produtivo, nos termos do art. 20 da Lei Kandir. Registra 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, 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. Acrescenta que 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. Alega que 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. Acrescenta que 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 que revestem os rolos pelos quais transitam as peças de aço sob elaboração e também fazem parte do custo da mercadoria produtiva. Acrescenta que 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 que 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. Observa que 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. Acrescenta que 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. Afirma que sem essa mistura de gases padrões isso seria impossível, decorrendo daí a essencialidade do produto.

Quanto aos custos com manutenção e reparos de bens aplicados na produção, diz que 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. Diz que 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 fato.

Afirma que ao excluir tais itens do custo da mercadoria produzida, a Fiscalização 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). Acrescenta que se prejudica, 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, 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 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 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

que reproduz. No mesmo sentido, reproduz excerto do voto condutor do acórdão, redigido pelo Min. Rel. Celso de Mello, acerca da vedação do confisco à matéria tributária e do condicionamento da atividade estatal ao princípio da razoabilidade.

Conclusivamente, 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*, 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 o cancelamento do crédito tributário exigido. Requer, ainda, subsidiariamente, o cancelamento ou redução da multa aplicada. Requer, por fim, o 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.

Os autuantes prestaram Informação Fiscal (fls. 128 a 148-v). Tecem considerações iniciais sobre a matéria de que cuida Auto de Infração em lide. Consignam que o objetivo da Informação Fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Dizem que para uma construção lógica sobre a questão tratada no presente Auto de Infração é imprescindível analisar as diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações.

Frisam que, desse modo, imperiosa é a colação da definição positivada em nosso ordenamento jurídico, a iniciar pelo firmado na Constituição Federal Brasileira, seguindo a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes. Nesse sentido, reproduzem o art. 155, §2º, XII, “i” e o art. 146, III, “a”, todos da CF.

Salientam que o artigo 155, § 2º, XII, “i”, da CF/88 é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Assinalam que neste esteio legal, em obediência, portanto, ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, I, 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.

Aduzem que conforme visto, há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. Acrescentam que, dessa forma, atuou o legislador, conforme consta da LC nº 87/96 e suas alterações, art. 13, § 4º, II, cuja redação reproduzem.

Concluem que a lei complementar fixou os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações.

Afirmam que o texto normativo inserto na Lei Complementar, não comporta qualquer tipo de intelecção ampliativa e a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V,

letra “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/96.

Quanto aos seus impactos, registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Salientam que a importância disso deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Frisam que, nesta senda, busca-se examinar, em outro contexto, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados. Neste sentido, dizem que no intuito de encontrar a melhor resposta não só para esta indagação e na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC 87/96, mister se faz avançar para a verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS; da mais adequada interpretação acolhida pelo Código Tributário Nacional (CTN); bem como do que está disposto na Ciência Contábil, no Direito Privado, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Reportam-se sobre a autuação. Ressaltam que em momento algum houve impugnação dos cálculos e/ou valores constantes dos demonstrativos anexados aos autos.

Contestam a preliminar de nulidade arguida pelo impugnante por “ausência de análise individualizada da funcionalização dos materiais componentes do custo da mercadoria produzida.”

Dizem que esta análise mencionada aduzida pelo impugnante foi feita por provocação do próprio autuado, ao contratar Auditores Independentes da Empresa de Consultoria Price Waterhouse Coopers (fls. 18 a 40 deste processo). Neste material, os Auditores da Price concluíram (“DOS RESULTADOS ALCANÇADOS”) ser devido ao Fisco o montante de R\$ 225.419,11 (fl.. 31). Ainda, nas fls. 25 a 38, a “Price” fez um detalhamento das rubricas de custo da mercadoria produzida, ao afirmar que, por exemplo, (fl.. 27):

“[...] uma provisão de frete de 3% compunha o valor da Nota Fiscal de transferência e, também, a base de cálculo na transferência. Esta provisão foi desconsiderada pela PwC na apuração da base de cálculo das mercadorias transferidas por não se tratar de custo da mercadoria transferida.”

Afirmam que o autuado fez esses detalhamentos, conforme fls. 43 a 47.

Sustentam que houve a devida justificativa com relação à exclusão de itens na composição da base de cálculo legal de transferência interestadual (fl. 44), onde se afirmou serem itens enquadrados como insumos ou material de consumo, portanto, não integrante do conceito de matéria prima, material secundário, mão de obra ou de acondicionamento.

Quanto à alegação defensiva de ausência de comprovação da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, consignam que 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.

No mérito, reportam-se sobre as alegações defensivas de “flagrante violação da CF; de obediência às legislações Mineiras e de São Paulo; do caráter exemplificativo do artigo 13, §4, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 e da Legalidade da Utilização do Efetivo Custo de Produção para Base de Cálculo do ICMS”.

Dizem que conforme está registrado no próprio corpo do Auto de Infração, após pedido formulado pelo Contribuinte, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico, quanto em meio eletrônico, onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto.

Afirmam que desse modo, em consonância com a mencionada LC 87/96 e com inúmeras decisões, do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia e em especial a do Superior Tribunal de Justiça (STJ), assim como do esclarecimento contido no PARECER DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DA BAHIA (PGE/BA), anexado, foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o somatório de MATÉRIA PRIMA, ACONDICIONAMENTO, MATERIAL SECUNDÁRIO E MÃO DE OBRA.

Salientam que o autuado alega, no entanto, que teria o direito de formar a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a utilização da interpretação dada pelas legislações do Estado de Minas Gerais e de São Paulo, com a inclusão, portanto, de todos os elementos de custo de produção, pois os mesmos são imprescindíveis para se chegar ao produto final.

Frisam que o autuado tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, conforme reprodução da redação que apresentam.

Reportam-se sobre o papel da Lei Complementar no campo do ICMS.

Observam que no tocante ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, XII, “i”, c/c o art. 146, III, “a”, ambos da CF/88, determinam, *in verbis*:

*Art. 155. (...)*

*§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*XII - cabe à lei complementar:*

*i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre...*

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (...).*

Frisam que 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".

Salientam que conforme visto, por força de mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II. Assim, o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima esta exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Esclarecem que desse modo, na realização da auditoria, utilizaram como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Dizem que nesse diapasão, conclui-se que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos aduzidos acima.

Afirmam que assim sendo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

No que concerne ao Frete, esclarecem que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não se tem as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas).

Acrescentam que o valor da despesa com Frete- CIF, quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também deveria ser expurgado, i.e., não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção, mas sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado. Remetem ao Parecer da PwC ( fl.27).

Reportam-se sobre a definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado/societário/empresarial, nas normas tributárias.

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

Partem de ensinamentos doutrinários e normas gerais de Direito Tributário, em especial os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional - CTN, com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção.

Nesse sentido, observam que lastreado no texto constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional (CTN) – lei ordinária com *status* de lei complementar – estabeleceu as “*normas gerais em matéria de legislação tributária*”. Transcrevem o art. 109 do CTN, que prescreve que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários. Citam lições de Leandro Paulsen e de Luciano Amaro, no sentido de que o silêncio da lei tributária significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresso. Em suma: o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Frisam que se o direito tributário, por meio da LC 87/96, por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Mencionam o art. 110 do CTN, que estabelece que: “*A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*”

Transcrevem também lições doutrinárias de tributaristas pátrios, entre eles Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleiro, para afirmarem que havendo silêncio das leis tributárias, como ocorre no presente caso em relação à LC 87/96, procura-se então guarida nas normas de direito privado/societário/empresarial, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito

positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Nesse sentido os autuantes dizem que foram buscar no direito privado/societário/empresarial, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar nº 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu ou fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles.

Reportam-se sobre as normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) ou de outros institutos de Direito Privado/Direito Empresarial.

Dizem que o exame dos estudos doutrinários revela-se bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, II).

Afirmam que para tal desiderato, é de grande valia a transcrição do trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96, art. 13, §4º, II, de forma bem simples e esclarecedora.

Observam que segundo essa definição, a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS) é que a primeira (MP) é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que o segundo (MS) entra em menor quantidade no processo produtivo.

Acrescentam que a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo.

Salientam que essa percepção também pode ser verificada ao analisar a resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria [mailto:[portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br](mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br)]), de lavra de Paulo H. Teixeira, conforme transcrição que apresentam.

Observam que no caso, registrou-se a definição de “matéria-prima” e a equiparou a “material direto”, dizendo que representa todo o material incorporado ao produto. Nesse contexto, inseriu a “embalagem” e o “material secundário” na própria conceituação de “matéria-prima” ou “material direto”.

Acrescentam que ocorre também a menção às rubricas “energia elétrica”, “depreciação” e “manutenção” e as engloba no rol dos “materiais indiretos”.

Registraram que da mesma forma, ao mencionar o vernáculo “mão-de-obra” a vincula ao pessoal que trabalha e não às máquinas e equipamentos.

Consignam que é relevante, igualmente, trazer à tona resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo, para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC 87/96, tendo em vista que o mesmo define-os semanticamente e de modo sintético, com a competência que lhe é peculiar. Reproduzem a referida resposta da consulta.

Por fim, acrescenta Leone e Leone (2004, p. 192): **“Matéria-prima – este é um termo de engenharia ou do fabricante; ele indica o material mais importante da fabricação sob o ponto de vista de que é aquele que sustenta o produto, que dá a imagem de boa qualidade ao produto, (...).”**

Ressaltam que como abordado anteriormente, os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias-primas e os materiais de produção menos

importantes, suplementares, auxiliares ou secundários são exatamente os materiais ditos secundários.

Frisam que nesse mesmo direcionamento, não poderiam deixar de fazer o registro do magistério de Leone e Leone, que também autoriza proclamar e ratificar o que está pacificado nas normas contábeis, consoante exposto a seguir, refutando, portanto, as incongruências da legislação de Minas Gerais (RICMS- MG - aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002, art. 43, §2º, incisos I a IV) que distorce e modifica o que a Ciência Contábil define como depreciação e mão-de-obra: *“Depreciação – é o desgaste teórico de um ativo imobilizado em virtude de uso, da ação de elementos naturais, de acidentes e de obsolescência. É a redução teórica do valor original de um ativo imobilizado.”*

Afirmam que a depreciação, no dizer da Ciência Contábil, nada tem a ver, portanto, com a mão-de-obra de pessoal da produção e sim com o ativo imobilizado da fábrica.

Continua Leone e Leone (Ob. cit., p.190): *“Mão-de-obra (labor) – é o trabalho realizado pelo homem. (...) Nas entidades, principalmente em fábricas, existem dois tipos de mão-de-obra: a mão-de-obra direta (...) e a mão-de-obra indireta (...).”*

Dizem que não se pode ignorar que a Ciência Contábil/Contabilidade de Custos sempre relaciona mão-de-obra à “pessoal”, ao “homem”, e nunca à “máquina” e aos “equipamentos”.

Acrescentam que de igual modo, é de sobremaneira importância aflorar os ensinamentos do nobre Auditor Fiscal e Professor de Contabilidade de Custos, Dr. Creso Cotrim Coelho, com referência a mão-de-obra, conforme transcrição que apresentam.

Observam, ainda, que mão-de-obra pode ser dividida, segundo a Ciência Contábil e nas palavras do Professor Creso Cotrim:

*“...em mão-de-obra fixa e em variável. A primeira é aquela remunerada pela organização independentemente do volume de produção. O trabalhador percebe uma remuneração por disponibilizar tempo. Se a empresa não a emprega adequadamente, isto é um problema de gestão empresarial. Ocorre normalmente nas organizações mais sofisticadas tecnologicamente.*

*Já a segunda (mão-de-obra variável) é aquela que é remunerada em função da produção realizada: ganho por peça, por volume produzido, horista, comissionada, etc.*

*Se a mão-de-obra estiver vinculada ao processo operacional, quer seja direta ou indireta, fixa ou variável ela deve ser tratada como custo e, em assim sendo, deve compor o custo da produção para efeito de transferência. (art. 13, §4º, II, da LC 87/96).*

Relemboram a definição do que seja mão-de-obra, reportando-se ao ensinamento constantemente atualizado do conceituado mestre Martins (2006), conforme transcrição que apresentam abaixo:

*Mão-de-obra Direta é aquela relativa ao pessoal que trabalha diretamente sobre um produto em elaboração (...)*

*O operário que movimenta um torno, por exemplo, trabalhando um produto ou um componente de cada vez, tem seu gasto classificado como Mão-de-obra Direta. (...)*

*...custo de Mão-de-obra Direta não se confunde com o valor total pago a produção, mesmo aos operários diretos. Só se caracteriza como tal a utilizada diretamente sobre o produto (...)*

Asseguram que desse modo, nada pode justificar a alteração desse conceito, que prima pelo vínculo do vernáculo “mão-de-obra” ao homem, ao pessoal, ao operário, ao trabalhador, nada tendo a ver, portanto, com máquinas, equipamentos (ativo imobilizado) e respectivas depreciações como pretendeu, de forma equivocada, o legislador mineiro.

Destacam que outra questão precisa ser bem analisada, no caso um componente denominado frete CIF (Cost Insurance Freight) que se verifica quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB (Free on Board) que é o frete por conta do destinatário e, portanto, neste caso, este montante não é embutido no orçamento do fornecedor.

Ressaltam que a importância do estudo desta matéria reside no fato de que, em trabalho realizado pelo Fisco da Bahia, não divulgado por força do sigilo fiscal, foi constatado que a maioria das empresas, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, faz a inserção da parcela do frete denominado “frete CIF” quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois está consignada nas notas fiscais das empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente” (código “1”), i.e., o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria.

Asseveram que é evidente que esse procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e, da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção. Acrescentam que assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Salientam que de igual pensamento, Leone e Leone (Ob. cit., p. 126) expressa que “*despesas de vendas são todos os gastos que a empresa realiza relacionados diretamente à atividade de vendas: comissões aos vendedores..., frete de vendas (...) etc.*”

Dizem que como não poderia deixar de ser, a parcela do frete nas operações subsequentes de vendas ou transferências, após o produto acabado ou a mercadoria já produzida, é uma despesa, pois somente é conhecida quando do processo de comercialização ou de transferência dessa mercadoria, pronta para o consumo, não existindo nenhum vínculo, direto nem indireto, com o custo de produção.

Observam que para a Ciência Contábil, e assim assevera o Profº Creso Cotrim, entende-se como despesa “*...todos os gastos incorrido pelas organizações tendo-se por objetivo a obtenção de receitas. As despesas são contas de período e em assim sendo não compõem o custo da produção, (tanto as despesas variáveis como as fixas).*”

Consignam que também é de bom alvitre esclarecer que a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, pois não se tem as figuras do “remetente - vendedor” e do “destinatário - comprador”, pessoas jurídicas distintas.

Dizem que é palmar que a operação realizada com a cláusula CIF tem o valor do frete classificado como uma despesa operacional e nunca como custo de produção e, por conseguinte, essa parcela também deve ser desconsiderada quando da formação da base de cálculo prevista no nominado art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Afirmam que restou demonstrada a cristalina e irrefragável impossibilidade da empresa considerar uma despesa operacional, no caso frete - CIF, incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de custo de produção.

Frisam que com o objetivo de melhor contextualizar a questão e para uma melhor visualização dos elementos de custo de produção de uma empresa industrial, é imprescindível deixar de recorrer ao magistério do ilustre mestre Leone (2006), onde pode ser verificada a classificação dos diversos elementos de custo, com o subsequente agrupamento dos mesmos, cujos excertos, pela clarividência, reproduzem abaixo:

**“PLANILHA DE CUSTOS - ...**

*Elementos de custos...*

***Materiais de Produção***

*Tecido de algodão*

*Tecido sintético*

***Materiais secundários***

*Linha*

*Botões*

*Etiquetas*

***Material Embalagem***

*Envelope plástico*

*Caixa de papelão*

*Mão-de-obra direta*

...

***Despesas dos setores administrativos***

***Despesas dos setores operacionais***

***Despesas do setor de produção de ENERGIA***” (destaques inclusos)

[...]

Dizem que conforme visto acima, os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados nesta planilha: 1) matéria-prima (materiais de produção principais); 2) materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); 3) Acondicionamento (material de embalagem); e 4) Mão-de-obra (direta e indireta).

Afirmam que estes seriam sem sombra de dúvida os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Acrescentam que os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da Lei Complementar nº 87/96.

Observam que nessa mesma linha de raciocínio e consoante publicação no Diário Oficial da União (D.O.U.), o Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil editou várias súmulas, entre as quais destacam a de nº 12, cuja redação transcrevem.

Assinalam que corrobora com este entendimento o ínclito Prof. Creso Cotrim (*Ob. cit.*), ao ratificar que a legislação define custo para transferência com os elementos já conhecidos, art. 13, §4º, II da LC 87/96, e a inclusão da energia elétrica na composição da base de cálculo do ICMS só será possível se houver alteração na legislação vigente.

Enfatizam que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Salientam que pelo exposto, podem asseverar que energia elétrica e outras formas de energia, lubrificantes e combustíveis também não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima.

Consignam que diante do que foi amplamente demonstrado, o legislador infraconstitucional, via lei ordinária, decreto, decisão normativa etc., com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, não pode nem deve contrariar o que a própria Ciência Contábil define e conceitua os seus institutos, a exemplo de matéria-prima; mão-de-obra, material secundário e acondicionamento (embalagem), desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ultrapassando, consequentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação.

Dizem que se infere, portanto, que os “materiais de produção principais” são as “matérias-primas” e os “materiais de produção não-principais” são os próprios “materiais secundários”. Afirmam que ambos, matéria-prima e material secundário, são materiais diretos, fazem parte, diretamente, do processo produtivo e se incorporam a mercadoria produzida. Acrescentam que o mesmo poderia dizer para o material de embalagem ou acondicionamento, pois a mercadoria produzida não se apresenta para o mercado consumidor sem estar devidamente acondicionada ou sem a respectiva embalagem.

Asseveram que dessa forma, percebe-se que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no § 4º, II, do art. 13 da LC 87/96.

Salientam que as várias concepções teóricas existentes sobre o tema, conforme destacado acima, levam ao mesmo ponto comum de que, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Dizem que em outras palavras: a vontade do Parlamento, ao aprovar esse regramento, foi no sentido de limitar, reduzir a formação da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados (ou mercadorias produzidas) para filiais localizadas em diferentes unidades da Federação, na forma do art. 13, §4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

Destacam, também, as impropriedades contidas na legislação do Estado de Minas Gerais, no art. 43, § 2º, incisos I a IV, do Regulamento do ICMS, pois aduzida pelo impugnante.

Consignam que na legislação de Minas Gerais, no art. 43, §2º, incisos I a IV, do Regulamento do ICMS, encontra-se a estranhíssima figura da “mão-de-obra tecnológica” que corresponde aos custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros.

Afirmam que o mesmo ocorre com relação ao conceito de “acondicionamento”, onde o citado Regulamento prescreve que o mesmo corresponde aos “custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”.

Dizem que dessa forma, na conformidade das considerações feitas, não há senão concluir que a única alternativa exegética em tese suscitável perante o tema deste artigo merecedora de endosso, por enquanto, é a que foi elaborada por Márcio Alexandre Freitas, cuja lição reproduzem.

Frisam que para robustecer e encerrar as críticas à legislação de Minas Gerais trazem à tona as veementes observações assinaladas pelo Min. Luiz Gallotti, no Voto Preliminar que proferiu no julgamento do RE nº 71.758/GB, cujos excertos reproduzem.

Ressaltam as impropriedades contidas na legislação mencionada pelo impugnante, referente ao Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005). Invocam e reproduzem o magistério de Marcio Alexandre Freitas, pois o mesmo procura demonstrar as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo, também corroborando e complementando o que foi abordado.

Dizem que as palavras do Prof. Alexandre Freitas são suficientes para elucidar as incongruências da legislação de São Paulo, conforme transcrição que apresentam.

Salientam que esse entendimento, agora específico para o ICMS, também foi avalizado pelo STJ, consoante Acórdão transscrito adiante.

Registraram a existência de Auto de Infração de idêntica natureza julgado pelo CONSEF, conforme o ACÓRDÃO CJF Nº 0274-11/15, cuja ementa reproduzem.

Apresentam análise sobre a questão atinente à energia elétrica, manutenção e depreciação, entre outros itens de custo.

Consignam que regra geral, rubricas Manutenção e Depreciação são contabilizadas como Despesas, em conta distinta de Matéria – Prima, Embalagem e Material Secundário. Afirmam que dessa forma, também por esse motivo a mesma não pode integrar a Base de Cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Salientam que próprio CONSEF já definiu também essa questão ao analisar os processos que destacam e transcrevem excertos dos votos, no caso ACÓRDÃO CJF Nº 0082-12/12, ACÓRDÃO CJF Nº 0432-12/11, ACÓRDÃO CJF Nº 0166-12/13.

Destacam que ao contrário do afirmado pelo impugnante, a contabilidade de custos tem definido que matéria-prima é o material principal do processo produtivo, enquanto material secundário é a matéria-prima secundária no processo produtivo. Apresentam o seguinte exemplo: na fabricação de uma mesa, a madeira é a matéria-prima e a cola e os pregos são os materiais secundários. Acrescentam que o legislador, ao editar a Lei Complementar nº. 87/96, no seu art. 13, §4, II, não se reportou, em nenhum momento, a produto intermediário.

Dizem que reforçando esse entendimento, o parágrafo único do art. 51 da Lei nº 4.825/89 citado pela defendant, considera na composição dos insumos (gênero) as espécies denominadas “matérias-primas”, “materiais secundários” e demais “bens intermediários” utilizados durante o processo de industrialização de um determinado produto. Isto que dizer que faz uma clara separação de materiais secundários de bens intermediários, pois os dois não se confundem.

Registram que da mesma forma, o Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu que a energia elétrica não é insumo no processo produtivo e sim um bem de consumo ou que é consumido no processo produtivo: RE 573217 AgR / SC, para o IPI; e AI 813994 AgR / SP e AI 761990 AgR / GO, sendo estes dois últimos para o ICMS. Reproduzem excertos das referidas decisões.

Invocam e reproduzem posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça – STJ. Assinalam que a Procuradoria Geral do Estado da Bahia, em função da mencionada decisão do STJ sobre a formação da base de cálculo questionada na impugnação – custo da mercadoria produzida x valor correspondente à entrada mais recente – Processo PGE/2011405993-0, Processo Administrativo nº PGE 2014.407801-0 e Parecer PGE 2014.407815-0 (Anexo – 0274-11/15), emitiu o Parecer, cujo teor transcrevem.

Apresentam o que denominam uma análise perfuntória sobre o método do custeio por absorção.

Nesse sentido, reproduzem lição doutrinária de que: [...] *o método do custeio por absorção utiliza bases de rateio (critérios de rateio ou direcionadores) para aplicação dos custos indiretos, gerais e comuns (fixos ou variáveis) à produção; essas bases de rateio são arbitrárias, na maior parte dos casos; mesmo assim os contadores as usam, as normas fiscais as exigem, os empresários as preferem e, o que é mais surpreendente, as normas contábeis as aceitam [...]*.

Observam que na legislação do Imposto de Renda, referenciada pelo impugnante, esse método é exigido, sendo vetado o chamado método direto ou variável. Acrescentam que a legislação do ICMS não impõe a adoção de nenhum método de custeio, mas estabelece regras especiais para a formação da base de cálculo nas operações interestaduais de transferência de mercadorias.

Ressaltam que mesmo para o emprego obrigatório do custeio por absorção, a legislação do Imposto de Renda estabelece ressalvas, como as citadas: - *apesar do nome, muitos gastos potenciais não fazem parte do Custo de Absorção para fins tributários, simplesmente porque não são reconhecidos tributariamente como encargos: imposto de renda do exercício, por exemplo, é um gasto em potencial que não será rateado pelo CIF, nem classificado como despesa operacional.*

Salientam que o Fisco Federal (RFB) exige a adoção do rateio por absorção e ainda estabelece ressalvas para a sua aplicabilidade. Ou seja, para efeito tributário, no caso do Imposto de Renda, uma parte do custeamento por absorção deve ser expurgada e assim teve que proceder o autuado.

Dizem que por outro lado, na legislação do ICMS a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 13, § 4º, inciso II, apesar de não fazer nenhuma opção quanto aos critérios adotados para se fazer o custeio, estabelece a base de cálculo que deve constar das notas fiscais de transferências interestaduais, entre os mesmos titulares, portanto, e diz que a mesma deverá, imposição, ser formada por parte do custo da mercadoria produzida, permitindo apenas o somatório de uma

parcela do custo total de cada mercadoria produzida, ou seja, a soma de Matéria – Prima, Mão-de-Obra, Material Secundário e Acondicionamento.

Asseveram que nenhum outro tipo de custo de produção pode ser incluído na mencionada base de cálculo, tais como depreciação, arrendamento, energia, combustíveis, conforme fls. 211.

Finalizam a peça informativa mantendo na integralidade o Auto de Infração.

A 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, considerando recentes decisões da Segunda Instância deste CONSEF, conforme Acórdãos CJF Nº. 0436-12/17 e 0426-12/17, que apontaram no sentido de que, os produtos “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, e “MP Fundentes” são matérias-primas utilizadas no processo produtivo do autuado, portanto, que devem compor a base de cálculo nas transferências interestaduais, deliberou pela conversão do feito em diligência à IFEP COMÉRCIO, a fim de que os AUTUANTES ou outro AUDITOR FISCAL designado exclusivamente do levantamento 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 autuantes cumpriram a diligência (fl.161). Esclarecem que refizeram os demonstrativos sem a exclusão da base de cálculo dos valores referentes a “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, e “MP Fundentes”, sendo o valor do débito reduzido de R\$551.492,04 para R\$427.668,53, custo da mercadoria produzida, na forma do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96. Registraram que foram anexados novos demonstrativos, tanto em meio físico, por amostragem, como em meio eletrônico, na integralidade.

O autuado, cientificado do resultado da diligência, se manifestou (fls.168 a 176). Reitera os argumentos apresentados na Defesa inicial. Registra que a 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, em caso análogo ao presente Auto de Infração, decidiu por acolher parcialmente as alegações recursais para excluir da autuação os valores relativos às matérias-primas “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, e “MP Fundentes”.

Finaliza a Manifestação requerendo o cancelamento do Auto de Infração. Requer, ainda, o cancelamento ou, quando menos, a redução da penalidade imposta, em respeito ao princípio do não confisco, na esteira da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Requer, por fim, a dilação do prazo de 60 dias, sob a alegação de que o prazo concedido para atendimento da intimação é insuficiente para conferência da área fiscal.

Os autuantes, cientificados da Manifestação do autuado se pronunciaram (fl.179), reiterando os termos da Informação Fiscal de fls. 128 a 155 e opinam pela procedência parcial do Auto de Infração.

## 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 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.

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 as nulidades arguidas.

Cabe observar que, no presente caso, descabe a realização de diligência/perícia, haja vista 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.

Na realidade, 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 redefini-lo expressamente como fez na lei complementar.

Resta evidente 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 indubioso 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 os autuantes ou outro Auditor Fiscal designado excluíssem 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\$427.668,53, conforme novos demonstrativos que elaboraram acostados aos autos.

O autuado foi cientificado do resultado da diligência. Na manifestação apresentada requereu a dilacão do prazo para 60 (sessenta) dias, sob a alegação de que o prazo concedido de 10 (dez) dias para atendimento da intimação é insuficiente para conferência da área fiscal.

Vale observar 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 quatros 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, valores estes de pleno conhecimento do autuado já que recebera os demonstrativos e planilhas quando da ciência do Auto de Infração.

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.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0018/17-0, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$427.668,53, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, I, “a”, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de julho de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR