

A. I. Nº - 206891.0019/17-7
AUTUADO - ARCELORMITTAL BRASIL S.A.
AUTUANTES - PAULO CESAR DA SILVA BRITO, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/12/2018

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0190-01/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. A formação da base de cálculo está demonstrada em planilhas com cálculos feitos por nota fiscal de aquisição, tomando o custo unitário mensal de cada produto. Demonstrado que o remetente incluiu itens do sistema produtivo que não compõe a base de cálculo nas transferências interestaduais, resultando em destaque de ICMS acima do estabelecido na Lei Complementar nº 87/96 e apropriação indevida de crédito fiscal pelo autuado. Demonstrativo de débito refeito para incluir na base de cálculo das transferências interestaduais os custos com MP antracito, MP coque, MP carvão e MP fundentes, em razão do reconhecimento deste CONSEF da condição de matéria-prima destes produtos no processo produtivo do autuado. 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 total de R\$760.387,54, em decorrência de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias industrializadas pelo remetente, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo utilizada na unidade federada de origem, ficando superior ao estabelecido no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 (01.02.23), ocorrido nos meses de janeiro a dezembro de 2013, acrescido de multa de 60% prevista na alínea "a" do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Os autuantes afirmaram que este auto de infração tem amparo no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, tendo decisões favoráveis no Superior Tribunal de Justiça e no CONSEF, bem como em parecer da Procuradoria Geral do Estado. A base de cálculo foi apurada a partir de planilha de custo de produção apresentada pelo autuado. Foram excluídas as rubricas Materiais Manutenção, água, deprec amortiz, serviços fixos, serviços manutenção, deprec/amortiz recir, provisão de frete, energia elétrica, MP antracito, MP coque, MP carvão, MP fundentes, MAP refratários, MAP eletrodos, MAP cilindro disco, MAP gases comb e MAP outros.

O autuado, através de representante legal, apresentou defesa das fls. 41 a 69. Disse que os argumentos trazidos pelo autuante desconsideram que, em Direito Tributário, sob risco de desbotamento dos rígidos marcos delimitadores das competências tributárias, a base de cálculo assume uma função confirmadora do fato gerador, a ponto de ser mandatária a correspondência entre a base de cálculo e a materialidade do tributo. Acrescentou 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 (a composição da base de cálculo deve espelhar a baixa da mercadoria no ativo do estabelecimento que promove a saída, isto é, deve considerar o seu valor

real, e não um valor subdimensionado).

Por isso, entende que deve 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.

Ademais, explicou que 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. 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, penalizando este último.

Disse que a empresa tem absoluta convicção de que não agiu contrária 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. Reclamou que, caso o entendimento esposado persista, ter-se-á o comprometimento de uma plêiade de princípios constitucionais, tais como o princípio da legalidade, da não surpresa, da não cumulatividade e, em última análise, a própria segurança jurídica.

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

Reclamou que o auto de infração lavrado 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.

Lamentou 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.

Asseverou que o dever estatal de provar a ocorrência dos pressupostos fáticos da obrigação tributária é indelegável e intransferível. O seu descumprimento tem como consequência imediata a violação da garantia constitucional à ampla defesa.

Disse que a administração fiscal estornou créditos legítimos de ICMS, exigindo ainda o pagamento de ICMS, simplesmente por ter realizado classificação equivocada dos gastos incorridos, com total desconhecimento acerca da maneira como são empregados na usina siderúrgica integrada.

Afirmou 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.

Destacou que não se pode confundir a acusação de utilização indevida do crédito fiscal de ICMS com a falta de recolhimento do imposto, pois a constatação da utilização indevida do crédito fiscal só seria possível mediante a recomposição da conta gráfica e que se trata de obrigação legal do fisco estadual na determinação do montante devido no momento do lançamento (art. 142, do CTN), vinculada à técnica de confronto de créditos e débitos adotada pela lei para apuração mensal do ICMS, na forma do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Alegou que 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.

Concluiu 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.

Ressaltou a absoluta carência de legalidade da glosa dos créditos escriturados pelo contribuinte ante a inexistência de previsão legal da glosa de créditos imposta pela Fiscalização, pois os dispositivos invocados pela fiscalização na motivação da autuação - art. 13, § 4º, II, da LC 87/96; art. 309, § 7º do RICMS (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.

Afirmou que nem a utilização de base de cálculo sobre valorada na origem não autoriza a glosa dos créditos escriturais de ICMS aproveitados correspondente ao plus valorativo da entrada realizada, pois à fiscalização tributária só lhe é permitido agir em estrita conformidade com o comando da lei.

Disse 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. Acrescentou que pouco importa o entendimento do Estado de destino acerca da base de cálculo que deveria ter sido praticada pelo estabelecimento de origem das mercadorias, pois 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.

O autuado concluiu que consentir a restrição da possibilidade da recuperação pelo contribuinte da integralidade do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição consistiria em imensa violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS.

Assim, requereu que fosse declarada a improcedência do crédito tributário, em razão da falta de previsão legal dos motivos invocados pelo fisco para promover a glosa dos créditos escriturais apropriados pelo contribuinte, com ferimento aos princípios da legalidade, da não surpresa e da não cumulatividade do ICMS, 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.

Ressaltou, ainda, 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. Destacou que, para o presente caso, as operações questionadas pelo Fisco 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.

O autuado asseverou 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 podendo, 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.

Lembrou que, 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. Assim como também é 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.

Acrescentou que no âmbito do Estado do Rio de Janeiro o entendimento segue na mesma linha, estando expresso na Portaria SSER nº 35/2013 que dispôs sobre a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias industrializadas.

Concluiu que a base de cálculo do ICMS relativamente às operações interestaduais deve abarcar 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.

Argumentou que 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 Minas Gerais, São Paulo, Rio de Janeiro etc., em completa afronta ao art. 155, §2º, XII, “i” da Constituição Federal de 1988. Destacou 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.

Requeru a declaração da integral improcedência das exigências fiscais, pois (i) vedada a possibilidade do Estado de destino em deliberar individualmente a inconstitucionalidade da legislação do Estado de origem; (ii) em razão da obrigatoriedade da utilização do custo real na determinação da base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais com produtos industrializados, em face da interpretação sistemática do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 e da legislação dos Estados de Origem (art. 43, IV “a”, 4, Parte Geral do RICMS-MG/2002, nos termos dos §§ 2º e 3º c/c Portaria SSER nº 35/2013 – RJ etc.); (iii) em razão da manifesta boa-fé do contribuinte, efetivando, desse modo, o princípio da proteção da confiança e da segurança jurídica.

O autuado ressaltou que, apesar de haver previsão legal de incidência do ICMS sobre transferências entre filiais na LC 87/96, o STJ já sumulou o entendimento de que inexistente fato gerador do imposto em tais operações, dada a ausência de mudança de titularidade, e, conseqüentemente, de circulação jurídica de mercadoria (Súmula nº 166). Alegou, também, que 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 Nº 87/96, como, aliás, é o entendimento de uma série de Estados da Federação. Completou dizendo que 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;

Assim, concluiu que 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. Acrescentou que não há sentido jurídico algum que a base de cálculo seja inferior ao custo contábil, obrigando a criação de uma contabilidade paralela e sem lógica para tais casos.

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

Disse 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. 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.

Alegou que, caso o rol indicado no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 – 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.

Entendeu que 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 e, como se não bastasse, a própria não cumulatividade, pois a empresa somente está se creditando daquilo que pagou no estado de origem.

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

Lembrou 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. A base de cálculo é uma expressão econômica do fato tributável definido pela lei e pela Constituição, 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.

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

Concluiu que a pretensão do Estado da Bahia restringe ilegitimamente o elenco de competências dos Estados de origem, pois sua interpretação do art. 13, §4º, II, da LC 87/1996 reduz a dimensão econômica do fato gerador definido em lei. Reiterou que é clara a incidência do art. 110 do CTN sobre o caso aqui discutido, pois a materialidade tributária é tema de linhagem constitucional e a restrição do alcance da tributação pelos Estados de origem afeta a rígida partilha constitucional de competências entre os entes federados.

Concluiu 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.

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

Disse 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. Acrescentou 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.

Alegou que a energia elétrica consumida se destina à realização da atividade-fim da Companhia. É empregada na execução do processo industrial siderúrgico, servindo não apenas como força-motriz ao maquinário, mas também convertendo-se em energia térmica. Sendo, portanto, insumo do processo produtivo, nos termos do art. 20 da Lei Kandir.

Ressaltou que os materiais refratários adquiridos 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. São isolantes térmicos, sendo empregados no revestimento dos fornos a fim de viabilizar a fusão do produto siderúrgico em fase de elaboração. Sem a necessária atuação dos materiais refratários (a) não se atingiria a temperatura correta para o processo produtivo, e, (b) o material do ativo imobilizado (fornos) se fundiria com o próprio aço em fabricação.

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

Alegou que os Cilindros de Laminação são aplicados na Gerência de Laminação a Frio de Siliciosos e Gerência de Laminação de Inoxidáveis. Os cilindros formam um conjunto que trabalha tencionando, pressionando as placas de aço com o intuito de reduzir a espessura pela utilização da força física, preparando o material para as próximas fases de industrialização. Dessa forma, os cilindros recebem todos os impactos das carepas que soltam das placas e, por isso, sofrem as maiores danificações e são retirados constantemente.

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

Entendeu que os custos com manutenção e reparos de bens aplicados na produção estão albergados pela rubrica da LC Nº 87/96 de “material secundário”. E 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 Nº 87/96.

Pelo exposto, o autuado pugnou pela improcedência integral do crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe, pois a integralidade dos itens glosados pela fiscalização 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.

Salientou que o Supremo Tribunal Federal assentou como limite do não confisco na aplicação de penalidades tributárias o patamar de 25% do valor do tributo. Explicou que a proibição

constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, a prática de atividade profissional lícita e a regular satisfação de suas necessidade vitais.

Assim, requereu o cancelamento da penalidade aplicada, sob pena de afronta ao princípio do não confisco (art. 150, IV, da CF/88), ou redução 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.

Requereu, ainda, 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 (artigo 272, parágrafo 5º, do NCPC/15 – aplicado subsidiariamente ao processo administrativo).

Os autuantes, em contrapartida, apresentaram informação das fls. 115 a 135 (frente e verso). Disseram que o art. 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 e a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, prescrevem 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. Alertam, ainda, que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

Afirmaram que a análise individualizada da funcionalização dos materiais componentes do custo da mercadoria produzida foi feita por provocação do próprio Autuado, ao contratar Auditores Independentes da Empresa de Consultoria PricewaterhouseCoopers (vide fls. 17 a 28 deste processo) onde concluíram ser devido ao Fisco o montante de R\$310.052,67 (fls. 23).

Os autuantes afirmam que utilizaram apenas os elementos de custo de produção previsto no art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Com base nesses itens de custo de produção apresentado pelo autuado, definiu a base de cálculo do ICMS para as operações de transferências interestaduais e realizou o subsequente estorno do ICMS. Assim, expurgaram os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, e outros.

Os autuantes entenderam que o autuado deve obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na Constituição Federal e na Lei Complementar do ICMS. Compreendem ser legítima a 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. Concluem 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 elencados.

Com relação ao frete, esclareceram que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não existem as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas). Acrescentaram que a despesa com FRETE-CIF, quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também deveria ser expurgado, pois não é custo de produção e sim uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado, conforme parecer da PwC (fls. 21).

Os autuantes citaram o art. 109 do CTN alertando que, para os efeitos tributários, a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito privado podem sofrer restrições. Citam opiniões de doutrinadores e atestam que o uso de institutos de direito privado de forma restritiva no direito tributário é admissível, mas essas ressalvas precisam estar expressas na legislação.

Entenderam os autuantes, com base no art. 110 do CTN, que o legislador não pode dizer de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja

matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar nº 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, 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, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Os autuantes citam trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que define os elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, II). Neste trabalho são expressos os três elementos básicos do Custo industrial: os materiais, a mão-de-obra e os custos indiretos de fabricação.

Os materiais utilizados na fabricação podem ser classificados em:

1. **Matérias-primas:** são os materiais principais e essenciais que entram em maior quantidade na fabricação do produto. A matéria-prima para uma indústria de móveis de madeira é a madeira; para uma indústria de confecções é o tecido; para uma indústria de massas alimentícias é a farinha.
2. **Materiais secundários:** são os materiais que entram em menor quantidade na fabricação do produto. Esses materiais são aplicados juntamente com a matéria-prima, complementando-a ou até mesmo dando o acabamento necessário ao produto. Os materiais secundários para uma indústria de móveis de madeira são: pregos, cola, verniz, dobradiças, fechos etc.; para uma indústria de confecções são: botões, zíperes, linha etc.; para uma indústria de massas alimentícias são: ovos, manteiga, fermento, açúcar etc.
3. **Materiais de embalagens:** são os materiais destinados a acondicionar ou embalar os produtos, antes que eles saiam da área de produção. Os materiais de embalagens, em uma indústria de móveis de madeira, podem ser caixas de papelão, que embalam os móveis desmontados; em uma indústria de confecções, caixas ou sacos plásticos; em uma indústria de massas alimentícias, caixas, sacos plásticos.

A mão-de-obra compreende os gastos com o pessoal que trabalha na empresa, envolvendo salários, encargos sociais, refeições e estadias etc. E os custos indiretos de fabricação compreendem os demais gastos necessários para a fabricação dos produtos, como: aluguéis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação, seguros diversos, material de limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefones e comunicações etc.

Trouxe definição de depreciação dada por Leone e Leone que o conceitua como 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. Não tendo, portanto, ligação com a mão-de-obra de pessoal da produção.

Os autuantes explicaram que a despesa com frete não é custo de produção, mas uma despesa operacional. Também entendem que a cláusula CIF é inaplicável às transferências, pois não existem as figuras do vendedor e comprador

Os autuantes fizeram referência a súmula de decisão do Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil em que ficou estabelecido que os combustíveis e energia elétrica, por não serem consumidas em contato direto com o produto, não se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. Citou, também, vários julgados do STJ firmando 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. Assim, concluem 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.

Os autuantes destacaram as impropriedades contidas na legislação do Estado de Minas Gerais, criando a figura da mão-de-obra tecnológica e mudando o alcance do termo “acondicionamento”. Também destacaram as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo.

Cita decisões do CONSEF que ratificaram o entendimento de que a base de cálculo nas transferências interestaduais devem estar restritas aos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Lembraram que 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, estes dois últimos para o ICMS.

Apresentaram parecer da Procuradoria Geral do Estado afirmando que quando a mercadoria não sai diretamente da fábrica para a filial, passando antes pelo centro de distribuição, a base de cálculo deverá corresponder ao custo de produção, tal como previsto no inciso II, do §4º, do art. 13, da LC 87/96.

Os autuantes acrescentaram que a legislação do Imposto de Renda exige a utilização do método de custeio por absorção, sendo vetado o chamado método direto ou variável. Já 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.

Por fim, requereram a procedência total do auto de infração.

Em decorrência de decisões da segunda instância deste CONSEF, conforme Acórdãos CJF nºs 0436-12/17 e 0426-12/17, concluindo que os produtos “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão” e “MP Fundentes” são matérias-primas utilizadas no processo produtivo do autuado, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal requereu dos autuantes a elaboração de novos demonstrativos com a inclusão dos custos desses produtos na base de cálculo da transferência interestadual.

Os autuantes, em cumprimento à diligência requerida, elaborou novo demonstrativo, reduzindo a exigência fiscal para R\$561.512,40, conforme documento à fl. 153 e CD à fl. 152.

O autuado voltou a se manifestar das fls. 161 a 168. Reiterou os termos trazidos em sua defesa e festejou o entendimento do CONSEF em admitir que os produtos “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão” e “MP Fundentes” são matérias-primas e seus custos devem compor a base de cálculo nas transferências. Insistiu que a água, a energia elétrica, os materiais refratários, os eletrodos, os cilindros de laminação, o gás, os custos de manutenção e outros custos devem compor a base de cálculo. Requereu a improcedência do Auto de Infração.

Os autuantes voltaram a prestar informação fiscal à fl. 171. Destacaram que não concordam com a inclusão na base de cálculo do coque e do carvão, pois não se incorporam no produto final.

VOTO

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Afasto toda discussão acerca da inconstitucionalidade da multa aplicada no presente auto de infração. De acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual e a multa aplicada está prevista no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF.

O auto de infração consiste na verificação da correta apropriação do valor de crédito fiscal

admitido nos recebimentos de mercadorias em transferências interestaduais, com base em interpretação de norma de lei complementar federal que define base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias produzidas no estabelecimento do remetente.

A verificação partiu da planilha de custos apresentada pelo autuado. Foram expurgados os custos que os autuantes entenderam não estarem previstos no art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96. Após elaboração de planilha com o custo unitário de cada produto, os autuantes calcularam em cada nota fiscal de aquisição os valores da base de cálculo que extrapolaram a definida na citada lei complementar e apuraram o consequente valor de crédito fiscal que não deveria ter sido destacado no documento fiscal.

Não procede a afirmação do autuado de que a acusação de utilização indevida do crédito fiscal de ICMS não implica em falta de recolhimento do imposto, sugerindo que se refizesse a sua conta gráfica para verificação da repercussão da escrituração do crédito fiscal. Utilização de crédito implica em sua compensação com débitos do ICMS. Utilizar um crédito fiscal não pode ser confundido com o cumprimento da obrigação acessória de escriturar um crédito fiscal, cuja obrigação, aliás, não é exigível de todos os contribuintes. Inclusive o autuado possuiu saldo devedor em todos os períodos de apuração do ano de 2013, conforme declarado nas DMAs.

Da análise do disposto no inciso II, do § 4º, do art. 13 da lei Complementar nº 87/96, entendo que a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas pelo remetente deve ser composta apenas pelos itens do custo de produção expressamente estabelecidos. Se a intenção do legislador fosse estabelecer como base de cálculo o custo de produção na forma entendida pela contabilidade de custos, não haveria de redefini-lo expressamente como fez na lei complementar.

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

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

Considerar que é taxativa a interpretação dada pela lei complementar à expressão "custo da mercadoria produzida", não viola os ditames do art. 110 do Código Tributário Nacional, como sugeriu o autuado. O conceito de custo de mercadoria produzida para efeito de tributação, não foi utilizado nem expressamente nem implicitamente na Constituição Federal. Logo, tal interpretação não altera a definição nem a limitação das competências tributárias estabelecidas pela Magna Carta.

Impedir o uso indevido de crédito fiscal, objeto do presente auto de infração, não se caracteriza como afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade. A compensação do imposto devido em operações sujeitas ao ICMS com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado, é garantia constitucional. Mas para que se tenha direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores, é necessário que o imposto cobrado não ultrapasse o estabelecido pela legislação.

A base de cálculo do imposto devido nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, é definida pela Lei Complementar nº 87/96 e não pelas legislações estaduais. Assim, a cobrança que excede, a devida não pode ser admitida pelo Estado de destino como crédito fiscal para o destinatário. O princípio da não-cumulatividade não está sendo ferido, pois o remetente não está obrigado a estornar os créditos referentes aos outros itens

do custo de produção que não fizeram parte da base de cálculo das mercadorias.

O uso indevido de crédito fiscal, objeto deste auto de infração, não representa uma invasão ao poder do Estado de localização do remetente em instituir o ICMS incidente na operação. Não cabe ao Estado da Bahia definir o imposto incidente nestas operações. Espera-se, entretanto, que sejam observados os limites estabelecidos na Constituição Federal e em lei complementar. Qualquer cobrança de imposto em operação interestadual que exceda os limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96, não obriga o Estado destinatário da mercadoria a absorver estes créditos.

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

As consultas respondidas pelo fisco de outras Unidades da Federação buscam a interpretação da legislação tributária produzida em seu Estado, não necessariamente servindo de base para interpretação da legislação federal, ainda mais quando o texto regulamentar acrescentou itens do custo de produção que não estavam expressamente previstos na legislação federal, buscando uma interpretação extensiva da norma.

Não se pode admitir que a depreciação, a manutenção, a energia elétrica e os combustíveis sejam considerados matéria-prima ou material secundário, pois não são consumidos em contato direto com o produto. Este é o entendimento do CONSEF em vários julgados, como o Acórdão CJF nº 0250-11/09. Ainda que seja legítima a apropriação dos créditos fiscais vinculados às entradas de energia elétrica e bens do ativo para compensação com débitos fiscais, os gastos com essas entradas não podem compor a base de cálculo nas transferências interestaduais, por força do caráter restritivo da norma federal que estabelece apenas os custos classificados como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento na sua formação.

Os autuantes recalcularam o custo unitário mensal dos produtos produzidos no estabelecimento fabril remetente, pertencente à mesma empresa, com base nas informações do custo de produção prestadas pelo próprio autuado (arquivo denominado “Anexo III – DIPJ x Rubricas do Custo” em CD à fl. 08), retirando os valores relativos a gastos com as rubricas “Materiais Manutenção”, água, deprec amortiz, serviços fixos, serviços manutenção, deprec/amortiz recir, provisão de frete, energia elétrica, MP antracito, MP coque, MP carvão, MP fundentes, MAP refratários, MAP eletrodos, MAP cilindro disco, MAP gases comb e MAP outros.

Em atendimento à diligência requerida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, os autuantes refizeram o demonstrativo de débito com a inclusão dos custos com MP antracito, MP coque, MP carvão e MP fundentes na base de cálculo das transferências interestaduais, conforme entendimento do CONSEF manifestado nos Acórdãos CJF nºs 0436-12/17 e 0426-12/17.

Assim, quanto aos demais produtos, concordo com a retirada de seus custos da composição da base de cálculo, por não se enquadrarem no conceito de matéria-prima nem no de material secundário, em conformidade com o estabelecido no inciso II, do § 4º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, que determina que a base de cálculo nas transferências interestaduais deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Desse modo, entendendo acertada a ação dos autuantes de retirarem do cálculo da base de cálculo, os gastos com as rubricas referidas na planilha constante no arquivo denominado “Demonstrativo do Custo Unitário por Nota Fiscal cfe. LC 87/96 – 2013”, em CD à fl. 152, por não estarem previstas no inciso II, do § 4º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Com o valor do custo de produção de cada produto, calculado em cada mês, os autuantes

calcularam a diferença a maior da base de cálculo constante em cada nota fiscal emitida pelo estabelecimento fabril e o conseqüente valor do ICMS que deve ser estornado pelo autuado. Neste cálculo eles consideraram a inclusão do valor do ICMS na formação da base de cálculo, nos termos do § 1º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, conforme pode ser observado na coluna “custo lei” do demonstrativo denominado “custo transferência 2013 - fábricas”, apresentado pelos autuantes (CD à fl. 152).

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, ficando reduzida a exigência fiscal para R\$561.512,40, nos termos do demonstrativo sintético à fl. 153.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0019/17-7**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$561.512,40**, 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 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/2018.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de novembro de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

VALDIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR