

A. I. N° - 206891.0025/17-7
AUTUADO - ARCELORMITTAL BRASIL S.A.
AUTUANTES - PAULO CESAR DA SILVA BRITO, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA, MARCOS
ANTONIO DA SILVA CARNEIRO e JOSÉ VALDEMIR BRAGA SANTOS
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 23.01.2020

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0200-05/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. Demonstrado que o remetente incluiu itens de custo do processo produtivo que não compõem 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, energia elétrica e refratários, em razão do reconhecimento deste CONSEF de que estes produtos se referem a material secundário utilizados no processo produtivo do autuado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 23/08/2017, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$281.226,79, 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.

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, §4, 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 RECIR; PROVISÃO DE FRETE.

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

Nesse sentido, foram excluídas da BASE DE CÁLCULO objeto das transferências interestaduais as rubricas referentes a “Materiais Manutenção”, “Água”, “Deprec Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec./Amort. Recir” e “Provisão de frete” “Energia elétrica”, “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, “MP Fundentes”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”.

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

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

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls. 54 a 82). Reporta sobre a tempestividade da peça defensiva. Apresenta uma síntese da autuação. Consigna que a Fiscalização lavrou o Auto de Infração, no período de janeiro a dezembro de 2013, 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 (Minas Gerais, São Paulo e Rio de Janeiro etc.).

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 impositiva 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 consequente 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”, “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.

Arguiu, 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.

Destaca que a controvérsia vertida nos autos, acerca da legitimidade da inclusão de determinadas rubricas na base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, envolve a interpretação do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, a delimitação do alcance do termo “custo da mercadoria produzida”, cujo rol foi tomado pela fiscalização estadual como taxativo, em interpretação restritiva (pois divorciada do art. 110 do Código Tributário Nacional, da interpretação dispensada por outros Estados sobre o mesmo dispositivo e do texto constitucional). Tal fato, prende-se à verificação da correta classificação jurídico-contábil dos gastos efetuados

Alega 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.

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 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 de a Fazenda Pública produzir, é instrumento dessa ampla defesa. Invoca e transcreve doutrina e lição, respectivamente, de Paulo de Barros Carvalho e 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.

Salienta que os aludidos princípios, despiciendo abordar seu caráter necessário e inarredável. Entrementes, forçoso explicitar que o lançamento tributário impugnado se consubstancia 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 a 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 (TRF-5, *Apelação Cível 103053/PE 96.05.20828-8, Rel. Des. Fed. Rivaldo Costa, DJ 01.11.1996*), sendo motivo pelo qual a acusação fiscal deve ser cancelada. Salienta ser a única conclusão cabível em face da legislação do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/1981).

Requer 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 escriturar-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 ser 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 sobrevalorada 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 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 essa prerrogativa prejudicaria a neutralidade do ICMS, onerando a força produtiva e impedindo o traslado do ônus financeiro do gravame até o consumidor final que é o contribuinte de fato.

Solicita 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 inconstitucionalidade 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, Espírito Santo e Pernambuco.

Alega que, 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, 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 com 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. Reitera com entendimento no Estado do Rio de Janeiro de mesma linha. Reproduz a Portaria SSER nº 35/2019 que dispôs sobre a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias industrializadas.

Diz que, em consonância com a legislação dos estados de origem, 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. 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, 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, retornando à legislação dos Estados de São Paulo, Minas Gerais, Espírito Santo e Pernambuco (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 até que 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 apenar, 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 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, Espírito Santo e Pernambuco, 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, Rio de Janeiro e 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.

Requer 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 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 (Minas Gerais, São Paulo, Rio de Janeiro e etc.).

Observa que as premissas engendradas pela Fiscalização podem ser resumidas nos seguintes pontos: *“(i) A base imponible 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 inexistente fato gerador do imposto em tais operações, dada a ausência de mudança de titularidade, e, conseqüentemente, 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 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.

Chama atenção para o entendimento 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, 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. Cita lição dos professores da FEA-USP, em seu *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações* e definição de Eliseu Martins (*método derivado da aplicação dos Princípios de*

Contabilidade Geralmente Aceitos).

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. Transcreve pronunciamento Técnico CPC 16 (estoques), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, trazendo considerações semelhantes.

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. Reproduz também o art. 183 da mesma lei que especifica no que toca à avaliação de ativos.

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, 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, a partir da 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: “a) *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); b) 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.*”

Sustenta ainda que: “c) *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; d) 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; e) 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 nº 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.

Frisa 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 imponible 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).

Frisa que mesmo que sejam ultrapassados todos os argumentos anteriores, faz-se necessário discorrer sobre a correta classificação jurídico-contábil dos itens glosados pela Fiscalização, 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 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 decerto, 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 própria*, da base de cálculo objeto das transferências interestaduais as seguintes rubricas: “Materiais Manutenção”, “Água”, “Deprec. Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec/Amort. Recir” e “Provisão de frete”, “Energia Elétrica”, “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.

Dá exemplo da água, dizendo que 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, haja vista 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.

Requer o cancelamento da penalidade aplicada, sob pena de afronta ao princípio do não confisco (art. 150, IV, da CR/88). Acrescenta que 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 149v). 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, 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 entendido 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 nº. 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. Contestam a preliminar de nulidade arguida pelo impugnante por “ausência de análise individualizada da funcionalização dos materiais componentes do custo da mercadoria produzida”.

Ressaltam que em nenhum momento foram contestados os cálculos e/ou os valores constantes dos demonstrativos acostados aos autos.

Dizem que a análise mencionada pelo impugnante foi feita por provocação do próprio autuado, ao contratar Auditores Independentes da Empresa de Consultoria PricewaterhouseCoopers (fls. 18 a 40 deste processo). Neste material, os Auditores da Price concluíram (“DOS RESULTADOS ALCANÇADOS”) ser devido ao Fisco o **montante de R\$114.745,26** (fl. 30). Ainda, nas fls. 24 a 37, a “Price” fez um detalhamento das rubricas de custo da mercadoria produzida, ao afirmar que, por exemplo, (fls. 28): “[...] 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”.

Sustentam que houve a devida justificativa com relação à exclusão de itens na composição da base de cálculo legal de transferência interestadual, 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, 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 sobre o papel da Lei Complementar no campo do ICMS.

Chamam atenção, reproduzindo o artigo 155, § 2º, XII, “i”, c/c o art. 146, III, “a”, ambos da CF/88, observando que o tocante ao valor tributável.

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.

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, e que 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 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 se utilizam 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 a 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 Baleeiro, 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 se revela 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 o 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, conforme transcrição que apresentam.

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]), de lavra de Paulo H. Teixeira, conforme transcrição que apresentam. Observam que se registrou 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”. Registram 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 os define 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. Reproduz palavras do Professor Creso Cotrim que segundo a Ciência Contábil, a mão-de-obra pode ser dividida. Cita ensinamento atualizado do conceituado mestre Martins (2006) sobre a mão-de-obra.

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 incorridos 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 sob exame 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 dúvidas, 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 íncrito 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, conseqüentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação.

Dizem que se infere, portanto, após uma leitura mais acurada do disposto acima, 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 suscetível 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 que transcrevem.

Registram 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 defendente, 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 perfunctória 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 abaixo: *“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.

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

Na fl. 167, o colegiado da 2ª JFJ converteu os autos em diligência aos Autuante devido às 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, requerendo 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, elaboraram novo demonstrativo, reduzindo a exigência fiscal de R\$281.226,79 para R\$198.114,04, conforme documento às fls. 172 e 173 e CD à fl. 175.

O autuado voltou a se manifestar, às fls. 160 a 166. 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.

À fl. 167, consta diligência solicitada pela 2ª JFJ, objetivando adequar o presente lançamento ao Acórdão n.º CJF N.º 0426-12/17 e 0436-12/17, decidiu remeter o presente PAF à Infaz de origem para que fossem excluídos dos expurgos efetuados nos créditos de ICMS da Impugnante aqueles que se referem às entradas no estabelecimento da Impugnante das mercadorias: “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, “MP Fundentes”, posto que consumidas no processo produtivo do Contribuinte remetente.

Os autuantes voltaram a prestar informação fiscal, à fl. 172. Destacaram que foi cumprido o pedido de diligência feito pelo CONSEF, sendo reduzido o montante do débito do Auto de Infração, de R\$281.226,79 para R\$198.114,04, conforme as fls. 173, 176 e CD fl. 175. Reiteram os argumentos contido na informação fiscal de fls. 128/148v e solicitam a Procedência Parcial do Auto de Infração.

A defesa se pronuncia, às fls. 179 a 186, relembra a base da autuação e as mercadorias envolvidas nas glosas originais, mantém a resistência com relação aos itens que aponta como ainda em

discussão Água, energia elétrica, MAP refratários, MAP eletrodos, MAP cilindro disco, MAP gases comb e MAP outros, e pede reavaliação do órgão julgador para adotá-los como custo da mercadoria produzida.

A defesa torna a se pronunciar, às fls. 196 a 199, reitera os argumentos e pede que sejam considerados como materiais secundários e, portanto, passíveis de manutenção na composição da base de cálculo de transferência, energia elétrica, MAP refratários, dizendo terem sido nesse sentido a decisão em relação aos PAFs 206891.0019/17-7, 206891.0017/16-6, 206891.0012/16-4 e 206891.0018/16-2, 206891.0017/17-4 (1ª Câmara) e 206891.0018/17-0 (2ª Câmara).

O Colegiado da 6ª JJF, fl. 205, requer diligência atribuída aos Autuantes para “*Reformular os demonstrativos refeitos na última diligência fiscal (fls. 172 a 185) fazendo a inclusão na base de cálculo das operações de transferências os elementos de custos: ` MAP Refratários E ENERGIA ELÉTRICA`”*. Com fins de adequação às decisões proferidas nos Acórdãos CJF 395-12/18.

Os Autuantes se pronunciam, às fls. 207 a 210, repisam que foram refeitos os cálculos para manutenção na base de cálculo de transferência dos 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. E em atendimento à diligência requerida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, os autuantestambém refizeram o demonstrativo de débito com a inclusão dos custos com MP antracito, MP coque, MP carvão e MP fundentes, para adequação ao entendimento do CONSEF manifestado nos Acórdãos CJF nºs 0436-12/17 e 0426-12/17.

E que, desta feita, atendendo a diligência constante da fl. 203, fizeram a inclusão na base de cálculo das operações de transferências os elementos de custos: ENERGIA ELÉTRICA e MAP Refratários.

Repetem os argumentos de discordância com relação à decisão do CONSEF, apontam decisões judiciais e anexam sentenças contrárias à inclusão da energia elétrica na base de cálculo de transferência, porém informam estarem anexando novos demonstrativos contemplando o pedido da referida diligência o que resultou na redução do débito de R\$281.226,79 para R\$143.395,15, conforme demonstrativos que acostaram às fls. 221 a 225, e que dizem constar da mídia à fl. 227.

A defesa volta a se pronunciar (fls. 232 a 237), repete as arguições dos pronunciamentos anteriores com relação aos itens remanescentes (como água, eletrodos, gás mistura/combinção, outros custos) após as exclusões do valor exigido em atendimento às diligências realizadas.

Pede, ao final, pelo reconhecimento da procedência dos argumentos defensivos e pugna pela improcedência integral e redução da penalidade aplicada em vista do princípio do não confisco conforme diz ser jurisprudência do STF.

Às fls. 241 a 243, os Autuantes voltam a se pronunciar, dizendo que a defesa não apresentou novas arguições, que reafirmam a informação fiscal prestada às fls. 207 a 227, e que apesar de atender ao pedido do CONSEF para exclusão do levantamento fiscal das parcelas referentes a ENERGIA ELÉTRICA e MAP Refratários, que estas exclusões resultaram na redução do valor exigido para R\$143.395,15.

Anexaram consulta realizada junto ao Fisco do Estado do Rio de Janeiro (reproduzida), que pontuaram estar no sentido de reconhecer a interpretação taxativa em relação à possibilidade de composição do custo na base de cálculo de transferências interestaduais prevista na LC 87/96.

Pugnam pela procedência do Auto de Infração pelo valor de R\$281.226,79.

VOTO

Trata, o auto de infração demandado, de glosa de créditos fiscais em vista da controvérsia acerca da legitimidade da inclusão de determinadas rubricas de custo na base de cálculo do ICMS das

mercadorias recebidas pela autuada por transferências interestaduais de mercadorias enviadas por estabelecimento do mesmo contribuinte, que envolve a interpretação do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, a qual limita a base de cálculo nesta circunstância.

Preliminarmente, vou ao enfrentamento da arguição de nulidade que teve por espeque os dispositivos art. 5º, LIV e LV da CR/88. Arts. 129, § 1º, inciso III, e 130, II da Lei nº 3.956/1981, em vista da alegação de ausência de análise individualizada da funcionalização dos materiais componentes do custo da mercadoria produzida, que teria resultado na Inobservância ao devido processo administrativo.

Verifico, dos autos, de modo contrário à alegação defensiva de que houve ausência de análise individualizada da funcionalização dos materiais componentes do custo da mercadoria produzida, que desde a descrição dos fatos constante da peça vestibular se encontram as bases da discussão da matéria donde se infere quais os critérios utilizados pelo fisco para caracterizar a natureza das rubricas envolvidas nas glosas do crédito em questão, procedimento este que perpassou todas as fases da discussão do presente Processo Administrativo Fiscal – PAF, com apresentação de laudos técnicos e análises sobre aspectos da natureza intrínseca de cada material/mercadoria envolvida no presente lançamento, que foram sopesadas em relação à delimitação do alcance do termo “custo da mercadoria produzida” contida no art. 13, § 4º, II LC 87/96.

De modo que não há falar em ausência de motivação ou de análise individualizada da funcionalização dos materiais componentes do custo da mercadoria produzida, muito menos de ofensa ao princípio do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, por isso afastado a pretensão de nulidade em tela.

Descabe também a arguição de nulidade por pretensa falta de comprovação do uso indevido de crédito fiscal, sob a alegação de que não se comprovou que os valores de crédito fiscal glosados foram compensados com o ICMS a recolher em operação regular mensal, pois se trata de mera alegação desprovida de comprovação fática.

Destarte, afastadas as arguições supramencionadas e, sobretudo, por constatar que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos, concluo não verificar qualquer mácula que possa inquinar o feito de nulidade.

Adentrando ao mérito, inicialmente rememoro que o presente processo trata de Auto de Infração que se refere a lançamento de crédito tributário relativo a glosa de excessos de créditos fiscais apropriados pelo Autuado, decorrentes de recebimentos de mercadorias tributadas, por transferência de empresa industrial de propriedade do mesmo titular, localizada em outra Unidade da Federação, a qual, segundo os Autuantes, ao calcular o ICMS incidente na operação de transferência, não foi exitosa em obedecer ao regramento constante do art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96, resultando que transferiu créditos fiscais de ICMS para além do permitido pela legislação federal, os quais, segundo os Autuantes, repercutiram em prejuízo para a arrecadação do Estado da Bahia.

Segundo se infere dos autos, a base de cálculo sob a qual incidiria a alíquota interestadual do ICMS na operação de transferência, cujos créditos foram submetidos a apuração do ICMS da filial sediada no estado da Bahia, e que foram o objeto da referida glosa, deveriam, segundo informam os Autuantes, estarem adstritos a composição mínima do custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, tendo em vista o que determina a interpretação empreendida pelos Auditores ao inciso II, do §4º do Art. 13 da LC 87/96.

Os Autuantes, no curso da auditoria fiscal, buscando aferir a perfeita aplicação da norma supra nas transferências recebidas pela empresa auditada, originadas de estabelecimento industrial

sediado em outra unidade da federação de propriedade do mesmo titular, emitiram intimação para que a autuada procedesse a apresentação da planilha de custos da unidade industrial, quando concluíram pelo descumprimento da aludida norma quanto a determinação da base de cálculo de transferência do ICMS.

Passando a analisar o arrazoado de defesa, assevero não concordar com a afirmativa de que inexistia previsão legal para a glosa de créditos fiscais empreendida pelos autuantes, pois entendeu a defesa que os dispositivos invocados pela fiscalização na motivação da autuação: inciso II do §4º do Art. 13 da LC 87/96 e §7º do Art. 309 do RICMS/12, não repercutiriam em autorização ao Estado da Bahia para promover a glosa dos créditos de ICMS escriturados pela empresa.

É que o Art. 309 do RICMS/12, que estabelece as operações que repercutem a possibilidade de crédito fiscal compensatório na apuração do ICMS a recolher, estabelece em seu §7º que “*somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado*”, e considerando que esta regra está ancorada no art. 23 da LC 87/96, bem como no art. 31 da Lei Estadual 7.014/86, (reproduzidos adiante) formam o arcabouço legal que em conexão com o art. 96 do CTN, se conclui que a legislação tributária que regula o ICMS referenda sim, e inquestionavelmente, a necessária sustentação legal para a glosa de créditos fiscais empreendida pelos autuantes, posto que estes defendem que parcela do imposto destacado nos documentos fiscais contrariam os limites impostos pela legislação do imposto, concluindo que não foi corretamente calculado.

RICMS/2012

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

*§ 7º **Se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado**, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.*

LC 87/96

*Art. 23. **O direito de crédito**, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, **está condicionado** à idoneidade da documentação e, se for o caso, **à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação**.*

Lei Estadual 7.014/86

*Art. 31. **O direito ao crédito**, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, **está condicionado** à idoneidade da documentação e, se for o caso, **à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação**.*

Portanto, resta descabida também a alegação de desrespeito ao Princípio da Legalidade, pois, conforme dispositivos retro alinhados, concluo que todo o procedimento fiscal se deu sob a égide da lei.

Considero também que, ao contrário do que a defesa alega, é de suma importância a limitação pelo estado de destino acerca da base de cálculo a ser praticada pelo estabelecimento de origem das mercadorias, maiormente por se tratar de aplicação de preceito constitucional delegado e instituído pela Lei Complementar 87/96. De forma que, o direito de crédito do adquirente não se vincula tão somente ao “montante cobrado” nas operações anteriores, como alegou a defesa, mas sobretudo ao valor correto cobrado, nomeadamente considerando as operações interestaduais, quando o demasiado valor cobrado na origem de outra UF, diminui sobremaneira o imposto a ser recolhido no estado de destino.

Não comungo do argumento da defesa de que a restrição da possibilidade da recuperação pelo contribuinte da integralidade do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição consistiria em ato unilateral do Estado da Bahia, que violaria ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, prejudicaria a sua neutralidade e oneraria a indústria e o comércio, impedindo que o ônus financeiro do gravame alcançasse o consumidor final que é o contribuinte de fato, pois, muito ao revés, não é crível que o exercício do direito ao crédito não possa sofrer limitações legais. Ora, como já apontado, a restrição ao crédito em questão teve por espeque a norma prevista na LC 87/96, portanto é perfeitamente exequível pelo fisco do Estado da Bahia.

Pondero que a defesa se equivoca ao sopesar a discussão da base de cálculo conforme pretende a LC 87/96, a qual define o custo da mercadoria produzida para fins de base de cálculo nas transferências interestaduais, com o conceito de custo contábil, pois a referida LC não definiu custo e sim a base de cálculo do ICMS, por ser de sua competência, conforme notória disposição constitucional, portanto nenhum valor empregou à sua argumentação e à discussão em tela, quando trouxe os comparativos com a doutrina da Ciência Contábil.

Trata-se de elementos absolutamente distintos, o custo contábil definido pela ciência contábil, e a base de cálculo definida para fins da incidência do ICMS. Descabendo por esse motivo a evocação do art. 110 do CTN, pois não houve na matéria alteração de conceitos utilizados pelo direito privado para definir ou limitar competências tributárias, e sim adoção de conceitos da doutrina contábil para definir e limitar o conceito tributário atinente a base de cálculo de imposto.

Sendo assim, é de bom alvitre que a empresa autuada deva continuar empregando o conceito contábil de custo para fins administrativos e fiscais de outra ordem, todavia deverá se ater a definição da base de cálculo limitada às rubricas de custo previstas na LC 87/96 para fins de transferências interestaduais de mercadorias quanto à incidência do ICMS.

Discordo, ainda, da defesa quanto assevera que a interpretação do inciso II do §4º, do art. 13 da LC 87/96, que é dispositivo aplicável para as transferências originárias de estabelecimentos industriais, deva ter os termos ali constantes como meramente exemplificativos. Entendo absolutamente impertinente esta afirmativa, porquanto se não pretendesse distinguir os elementos da base de cálculo para fins de transferência em *numerus clausus*, não haveria necessidade de destaque do regramento em dispositivo próprio da LC 87/96, pois se assim o fosse estaria apenas repetindo a regra geral, e fugiria do princípio de redação legislativa usual, de forma grosseira.

Entendo também que esta interpretação adotada pelos Autuantes não fere o pacto federativo, como quis fazer crer a defesa ao afirmar que “*A pretensão do Estado da Bahia restringe ilegitimamente o elenco de competências dos Estados de origem (...)*” pois a não aceitação da inclusão dos custos incorridos naquele estabelecimento de origem em sua integralidade para fins de determinação da base de cálculo de transferência, não decorre de legislação autônoma do Estado da Bahia, mas de interpretação em perfeita conexão com a Carata Magna e com a Lei Complementar 87/96.

Quanto aos excertos da Decisão CAT 05/2005 do Estado de São Paulo, afirmando que este estado já reconheceu o caráter meramente exemplificativo dos componentes de custos enumerados no art. 13, § 4º da LC 87/96, em nada muda meu opinativo, posto que esta decisão não se adéqua ao entendimento vigente e adotado pela legislação do Estado da Bahia, a qual entendo estar em consonância com o ordenamento pátrio.

Destarte, verifiquei que originalmente 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”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”

No curso do julgamento os Autuantes refizeram os cálculos em atendimento às diligências solicitadas para adequação do levantamento fiscal às reiteradas decisões deste CONSEF, conforme

Acórdãos CJF 0426-12/17 e 0436-12/17, datados de dezembro de 2017, ocasião em foram excluídas dos expurgos efetuados às rubricas "MP Antracito", "MP Coque", "MP Carvão", "MP Fundentes".

Também por força de solicitação em diligência (fl. 203), desta feita objetivando adequar o presente lançamento ao Acórdão n.º CJF N.º 0395-12/18, foi o presente PAF remetido à Infaz de origem para que fossem excluídos dos expurgos efetuados nos créditos de ICMS da Impugnante as entradas no estabelecimento das mercadorias: REFRATÁRIOS e da ENERGIA ELÉTRICA.

Deste modo, por ser consenso junto à Administração Tributária do Estado da Bahia e hegemônica jurisprudência deste CONSEF, que o regramento contido no inciso II do §4º do Art. 13 da LC 87/96 encerra *numerus clasulus* resultando no entendimento de que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais nas saídas de indústrias deve obedecer o custo da mercadoria produzida, devendo se limitar às rubricas do custo contábil prevista pela LC/87/96, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sigo esta linha de raciocínio.

E, considerando terem sido realizados os ajustes necessários conforme diligências solicitadas, bem como por considerar que os itens remanescentes não se enquadram no conceito de custo referendado pelo inciso II do §4º do art. 13 da LC 87/96, posto não se enquadrarem no conceito de MATERIAL SECUNDÁRIO, tal como os admitidos em recentes jurisprudência deste CONSEF e objeto de ajustes nas diligências supra relatadas, quais sejam: "MP Antracito", "MP Coque", "MP Carvão", "MP Fundentes", REFRATÁRIOS e da ENERGIA ELÉTRICA.

Considerando também, que quanto a arguição da defesa acerca da multa aplicada de 60% sobre o valor do imposto a recolher com fulcro no art. 42, VII, "a" da Lei 7.014/96, sobre o albergue do princípio do não confisco e seu consequente pedido de redução ou cancelamento, entendo que a Junta de Julgamento do CONSEF, não tem competência para apreciar este pleito, conforme preceitua a alínea "c" do inciso III do Art. 167 do RPAF.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração adotando a redução do valor originalmente lançado de R\$281.226,79, para **R\$143.395,15**, conforme demonstrativos que os autuantes acostaram às fls. 221 a 225, e que constam da mídia à fl. 227, devendo ser homologados os valores eventualmente já recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0025/17-7**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$143.395,15**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores eventualmente já recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea "a" do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de dezembro de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR