

PROCESSO - A. I. N° 206891.0015/16-3
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - ARCELORMITTAL BRASIL S.A.
RECURSO - REPRESENTAÇÃO DA PGE/PROFIS – Acórdão 2^a CJF n° 0426-12/17
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 02/03/2020

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0346-11/19

EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. RECEBIMENTO DE PRODUTOS POR TRANSFERÊNCIA DE ESTABELECIMENTO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, COM PREÇO SUPERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. FALTA DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS. Procedimento fiscal efetuado com base no art. 22-B da Lei n° 7.014/96, considerando a impossibilidade de desenvolver a fiscalização do estabelecimento para apurar e aferir a correta base de cálculo do ICMS, nos termos do § 4º do artigo 13 da LC n° 87/96, para efeito de apropriação de crédito fiscal nos recebimentos por transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, oriundas de outra Unidade da Federação. Refeito o lançamento a partir do laudo técnico elaborado por empresa de consultoria contratada pelo contribuinte. Acolhidas parcialmente as alegações recursais para excluir da autuação os valores relativos às matérias-primas “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, “MP Fundentes”, “Energia Elétrica” e “Material Refratário”. Infração parcialmente elidida. Representação **ACOLHIDA**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Representação interposta pela PGE/PROFIS em razão do Acórdão 2^a CJF N° 0426-12/17, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 29/03/2016, para exigir ICMS no valor histórico de R\$1.029.333,67, em razão de *“utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo”*.

A 2^a Câmara de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 07/12/2017 (fls. 315 a 331) e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão por maioria. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

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

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

“Art. 22-B. - A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS admitida nos termos do § 4º do art. 13 da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, para efeito de apropriação de crédito fiscal nas transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, oriundas de outra unidade da Federação, quando a empresa não fornecer os arquivos magnéticos para a apuração do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida (grifos acrescidos).

..."

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

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

"Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

..."

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

..."

O fato jurídico deflagrador da incidência da norma é, assim, a ausência (ou não fornecimento) dos elementos necessários para apuração da base de cálculo da operação, qual seja o custo conforme definido na Lei Complementar. É neste momento (da ação fiscal) que se deve fazer a subsunção do fato à norma, não sendo de se cogitar de qualquer ofensa ao princípio da irretroatividade das leis.

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

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

Data de publicação: 01/10/2007

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

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

Data de publicação: 01/10/2007

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

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

Data de publicação: 14/04/2008

Ementa: PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS SUBSTITUTIVO DE RECURSO ORDINÁRIO. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO E FISCAL. EXISTÊNCIA DE MANDADO DE SEGURANÇA ANULANDO O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL. APelação que cassou a decisão. Ausência de prévia e necessária autorização judicial para a determinação da quebra dos sigilos bancário e fiscal. INOCORRÊNCIA. ART. 11, § 3º, DA LEI N. 9.311 /96 COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 10.174 /2001. LEI COMPLEMENTAR N. 105 /2001. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES PROVENIENTES DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS

TRIBUTOS. POSSIBILIDADE. ARTIGO 144 , § 1º , DO CTN . PRECEDENTES. ORDEM DENEGADA. Cassada a sentença em mandado de segurança que havia anulado procedimento administrativo-fiscal, mantém-se válidos os fundamentos da decisão judicial autorizadora da quebra dos sigilos bancário e fiscal. A Lei n.º 10.174 /2001, que alterou a redação do § 3º do artigo 11 da Lei n.º 9.311 /96, possibilitou a utilização de informações provenientes da CPMF para a instauração de procedimento administrativo-fiscal para cobrança de créditos relativos a outros tributos e contribuições. As autoridades administrativas têm acesso a documentos, livros e registros de instituições financeiras, de acordo com a Lei Complementar n.º 105/2001, que estabelece normas gerais sobre sigilo bancário. A Lei n.º 10.174 /2001 e a Lei Complementar n.º 105 /2001 são normas tributárias de natureza procedural, de aplicação imediata, e, nos termos do que dispõe o artigo 144 , § 1º , do CTN , alcançam os fatos pretéritos (grifos acrescidos). Precedentes. Tendo em vista que a tese da ausência de prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal não foi analisada pela autoridade apontada como coatora, fica esta Corte impedida de examinar tal alegação, sob pena de supressão de instância. Ordem parcialmente conhecida e, nesta extensão, denegada.”

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

Data de publicação: 06/10/2008

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

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

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

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

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

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

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

...
§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

...
II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (grifos acrescidos).
...”

Primeiramente, é importante que se diga que o texto da lei não se limitou a referir-se ao custo, mas avançou, especificando componentes dessa variável patrimonial e fazendo uso de uma enumeração taxativa que resultou

em restringir as partes do custo que devem compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual.

De fato, fez referência a apenas quatro “classes” de custos que compõem o custo total. Ora, essa forma de se referenciar ao custeio deixa transparecer uma atitude influenciada por determinada corrente teórica, cujo critério classificatório nos dá pistas que acabam por conduzir a compreensão acerca da base de cálculo aplicável a essas operações. A eleição (pelo legislador) de quatro categorias conceituais, usualmente tratadas na doutrina, dá-nos pistas e nos orienta acerca de qual teria sido a sua intenção. Isso porque a referência feita a partes de um todo quer significar que a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência (diferentemente do que defende o sujeito passivo) deve abranger apenas uma parcela dos custos, mas não a sua totalidade, senão seria despicienda a sua enumeração. Essa é, sem dúvida, uma primeira conclusão a que se pode chegar.

Não se trata, consequentemente, de uma exemplificação, já que as classes citadas não são exemplos de custo (entendido aqui na sua totalidade), mas efetivamente se apresentam como partes dele, as quais devem ser somadas, segundo a literalidade do texto.

Assim, a despeito de toda a divergência que a matéria enseja, não se cogita da hipótese de utilizar o custo total como base de cálculo para as transferências interestaduais, prevista na norma da Lei Complementar nº 87/96.

Ademais, considerando que a lei referiu-se a “classes” e não a “itens” de custos, é possível afirmar que tais classes compõem uma classificação teórica cujo conteúdo pode ser garimpado na literatura. Senão vejamos, embora não se tenha precisão do conceito manejado pelo legislador, um segundo esforço na delimitação desse significado exige reconhecer que as quatro classes de custeio referidas pela lei situam-se, todas, dentro da categoria dos “custos diretos”, pois é usual na doutrina contábil a referência às matérias-primas, à mão-de-obra, ao material de embalagem e ao material secundário como subdivisões dos custos diretos de fabricação.

Vejamos, por exemplo, o que nos afirma Manoel Valenti:

“Tomemos, por exemplo, uma indústria de móveis de madeira que fabrica vários produtos. Para fabricar uma mesa, essa indústria tem como custos diretos:

Matéria-prima: madeira.

Materiais secundários: dobradiças, pregos, cola, verniz e lixa ...

Mão-de-obra: salários e encargos do pessoal que trabalha diretamente na produção”

O professor Cláudio Sameiro discorre nesse mesmo sentido, ao descrever as categorias em que se divide o custo direto:

“Elementos Básico de Custos

Basicamente, os componentes de custo industrial podem ser resumidos em três elementos:

- *MD – Materiais diretos (matéria-prima, material secundário, embalagens)*
- *MOD / MOI Mão-de-obra Direta e Indireta*
- *Gastos gerais de fabricação (energia elétrica, aluguéis, seguros, telefone, manutenção, lubrificante, etc.)”*

O professor René Gomes Dutra traz exemplos de custos diretos, conforme a seguir:

“... São exemplos de custos diretos matéria-prima direta e mão-de-obra direta, pois os próprios títulos indicam a classe a que pertencem, além de outros custos que podem ser enquadrados nessa classe.”

Eliseu Martins faz menção à relação entre o custo e o produto fabricado.

“Portanto, a classificação de Direto e Indireto que estamos fazendo é com relação ao produto feito ou serviço prestado, e não à produção no sentido geral ou aos departamentos dentro da empresa.”

É possível concluir, assim, que o legislador aderiu à tipologia traduzida como custos diretos/indiretos como o primeiro delimitador para apuração da base de cálculo. Ou seja, elegeram-se apenas algumas “classes” de custo, integrantes, todas, da categoria (mais ampla) “custos diretos”. Tal atitude se explica pelo fato de que o Congresso Nacional tinha como pressuposto, ao emitir a norma, um sistema de não-cumulatividade do tipo “crédito-físico”, o que supõe que o creditamento admitido limita-se àqueles itens que se incorporam diretamente ao custo do produto acabado, inadmitindo aquele outros decorrentes de uma apropriação mediante rateio.

Os custos diretos têm como traço característico a ausência de necessidade de rateio, como afirma, uníssona, a doutrina especializada.

Segundo Roberto Biasio, referindo-se aos custos dos materiais:

“São os gastos relacionados com os materiais utilizados no processo produtivo. Podem ser diretos (quando forem identificados, de forma direta, os produtos que os consomem) ou indiretos (quando os materiais são usados de forma genérica, em vários produtos, sem a identificação de quanto é gasto em cada um, de forma específica).”

Ainda de acordo com Biasio, o conceito de custos diretos está diretamente associado à ideia de ausência de rateio.

“Para alocação dos custos aos produtos e/ou serviços é necessário primeiro identificar e separar quais são os custos diretos e quais são os indiretos. Os custos diretos, por serem facilmente identificáveis nos produtos que os consomem, são alocados diretamente aos respectivos produtos, sem a necessidade de qualquer tipo de rateio.”

Na doutrina de Cláudio Sameiro, a ausência de rateio também de configura em traço característico dos custos diretos:

“... podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo. São apropriados diretamente (sem rateio) aos produtos e são possíveis de serem identificados (matéria-prima, mão-de-obra, embalagens, etc). Em geral, identificam-se com os produtos e variam proporcionalmente à quantidade produzida”

O professor Manoel Valenti define, assim, os custos diretos:

“compreendem os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados diretamente no produto. Esses custos são assim denominados porque seus valores e quantidades em relação ao produto são de fácil identificação. Assim, todos os gastos que recaem diretamente na fabricação do produto são considerados Custos Diretos.”.

O rateio (ou a sua ausência) é, também na doutrina de George Sebastião Guerra Leone, um elemento definidor da natureza do custo:

“Em resumo, o que se quer dizer é que a diferenciação entre custos diretos e indiretos é necessária para o cálculo mais realístico do custo de qualquer objeto, ...”

Todo item de custo que é identificado naturalmente ao objeto do custeio é denominado de custo direto.

Por outro lado, todo o item de custo que precisa de um parâmetro para ser identificado e debitado ao produto ou objeto do custeio é considerado um custo indireto.”

Assim, ainda que não seja possível definir, de forma precisa, a extensão conceitual da locução “custo da mercadoria produzida”, pode-se, contudo, compreender que se trata de apenas uma parcela do todo (o custo direto), mas jamais o custo total como pretende a recorrente.

Esse é o entendimento que foi consagrado pela jurisprudência deste Conseg, conforme acórdãos JJF Nº 0255-11/16, CJF Nº 0160-11/16, CJF Nº 0112-11/16, CJF Nº 0069-11/16 e CJF Nº 0067-11/16, cujas ementas se encontram transcritas abaixo.

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

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

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

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

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

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

obra e acondicionamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

**“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0069-11/16**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTO AO MESMO TITULAR. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido no art. 13, § 4º, II da LC 87/96: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.”

**“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0067-11/16**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO FIXADA PELA UNIDADE DA FEDERAÇÃO DE ORIGEM SUPERIOR À ESTABELECIDA EM LEI COMPLEMENTAR, CONVÉNIOS OU PROTOCOLO. Fato demonstrado nos autos. A imputação diz respeito ao parâmetro fixado pelo art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96. Não importa o “conceito de custo contábil” segundo a técnica dos manuais de contabilidade. Para integrar a base de cálculo do ICMS nas saídas, em transferência, de mercadoria destinada a outro estabelecimento do mesmo titular situado em outro Estado deve prevalecer o “conceito legal” do custo da mercadoria produzida expressamente veiculada no dispositivo normativo. Não é todo e qualquer custo de produção que integra a base de cálculo, de acordo com o regramento supracitado da Lei Complementar nº 87/96. A base cálculo é constituída, tão-somente, pela soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A enumeração erigida pelo legislador especifica taxativamente quais as rubricas que devem ser incluídas na base de cálculo. Infração subsistente. Não acatadas as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão recorrida Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.”

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

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

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

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

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

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

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

Considerando que a diligência realizada pelos autuantes reduziu o valor lançado (conforme folhas 227/256), a partir da quantificação efetiva da base de cálculo, propiciada pelo laudo fornecido pela empresa de consultoria contratada, a exclusão das matérias-primas citadas deve ser operada para que seja deduzida do valor obtido à folha 228.

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

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

I - a declaração de constitucionalidade;
...”

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

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

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO para reduzir a exigência fiscal a R\$270.195,28, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

MÊS	ICMS
jan/12	20.346,33
fev/12	13.415,81
mar/12	29.742,27
abr/12	19.838,49
mai/12	29.246,88
jun/12	15.960,76
jul/12	21.918,45
ago/12	25.895,38
set/12	17.241,04
out/12	26.270,30
nov/12	23.016,93
dez/12	27.302,64
TOTAL	270.195,28

VOTO DIVERGENTE

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

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

A energia utilizada no processo de produção visando o aquecimento e geração de energia necessária a quebra de carbono, separando as moléculas de CO₂ do Fe, que é matéria prima necessária a produção das ligas. Assim, como a empresa pode desconsiderar de seu custo de transferência este elemento que é indispensável a comercialização de seu produto final?

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

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

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

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

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

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

Diante de todo o exposto, entendo que os produtos: “Energia Elétrica”, “MAPRefratários” e “MAPEletrodos”

utilizados pela Recorrente devem compor o valor do custo de transferência utilizado nas operações interestaduais entre seus estabelecimentos.”

Inconformado, o contribuinte peticionou à PGE/PROFIS com vistas a que aquele órgão exercitasse o controle da legalidade, previsto no art. 113 do RPAF/99, aduzindo o seguinte.

Explica que a questão controvertida diz respeito à correta definição da base de cálculo nas operações de transferência interestadual realizadas pela empresa, destinadas à Bahia, cuja origem são outras unidades da Federação.

Afirma que a fiscalização, ao apurar o custo das operações, excluiu, da base de cálculo, vários itens componentes do seu custo contábil, tendo lavrados diversos Autos de Infração, relacionados à folha 355 do processo.

Explica, ainda, que, mais recentemente, as duas Câmaras desta Corte mudaram de entendimento, passando a reconhecer a lícitude de incluir, no custo, os itens “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, “MP Fundentes”, “energia elétrica” e “material refratário”. Cita julgados em apoio aos seus argumentos.

Pede que sejam revistos os julgados administrativos com vistas a adequá-los ao novel entendimento consagrado pelas Câmaras, incluindo, na base de cálculo das transferências recebidas, os itens citados.

Considerando que a Decisão recorrida já havia incluído na base de cálculo das transferências os itens “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão” e “MP Fundentes”, a dnota PGE/PROFIS deliberou por representar a este Conselho de Fazenda (folha 353, frente e verso), com supedâneo no § 5º, inciso I, do art. 113 do RPAF c/c o § 2º, do art. 136 do COTEB, para o fim de que seja julgada parcialmente procedente a autuação, com a inclusão na base de cálculo, além dos itens já considerados na Decisão recorrida, das parcelas relativas à energia elétrica e do material refratário.

Assim, considerando que ambas as Câmaras de Julgamento Fiscal acolheram o entendimento de que a energia elétrica e o material refratário devem compor a base de cálculo nas operações de transferências realizadas pela empresa Arcelormittal, a 2ª CJF, em sessão realizada no dia 10/06/2019, deliberou (fls. 369/370), tendo em vista a busca da verdade material, por baixar o presente processo em diligência à IFEP COMÉRCIO/DAT METRO, com vistas a que os autuantes adotassem a seguinte providência:

- 1) Refazer o demonstrativo de débito, redimensionando o custo com a inclusão na base de cálculo das parcelas relativas aos itens “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão” e “MP Fundentes” (já contemplados na Decisão recorrida), além dos itens “energia elétrica” e “material refratário” (ainda não contemplados na Decisão recorrida).

Às folhas 374/392, os autuantes cumpriram a diligência (mesmo deixando claro que não concordam com a inclusão, na base de cálculo, dos itens citados), tendo apresentado um novo demonstrativo de débito sintético, à folha 388, acompanhado do relatório analítico, em CD, à folha 394, reduzindo o valor lançado para R\$179.369,95.

Às folhas 399/406, o Sujeito Passivo apresenta petição, oportunidade em que informa ter celebrado acordo com a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, para quitação parcial do débito, com os benefícios da Lei de Anistia, quanto aos itens “Serviços Fixos”, “Depreciação/Amortização”, “Serviços Variáveis”, “Materiais de Manutenção”, “Serviços de Manutenção” e “Despesas Ger/Recic”. Informa, ainda, que, na oportunidade, foi exigida, da empresa, a quantia de R\$160.536,11, devidamente quitado, conforme comprovante à folha 408, segundo autorização fornecida pelo Estado da Bahia.

Quanto aos demais itens não reconhecidos, afirma esperar uma reflexão do Estado sobre a continuidade da discussão, pois a restrição ao conceito de matéria-prima e material secundário tem recebido novo entendimento do CONSEF, conforme já esclarecido. Caso a opção do Estado seja pela continuidade, afirma restar o socorro do Poder Judiciário, diante da clareza do seu

direito.

Por isso, requer a improcedência da acusação fiscal, quantos aos itens que excederem a literalidade da LC 87/96. Ou seja, afirma que é impossível não considerar, na base de cálculo das operações de transferências interestaduais, insumos que são tipicamente matérias-primas ou materiais secundários, como: Gusa, Minérios, Sucata, Água, Cilindro/Disco, Eletrodos e outros.

Às folhas 418/420, um dos autuantes prestou nova informação fiscal, aduzindo o que segue.

Afirma que, tendo em vista o fato de a manifestação empresarial não conter argumentos novos ao presente processo, ratifica a informação prestada quando da diligência fiscal (fls. 374/394).

Esclarece, ainda, que foram observadas todas as instruções emanadas do CONSEF, quanto às deliberações preconizadas na diligência.

Quanto ao valor pago por força do acordo judicial, explica que a empresa projetou o pagamento de verbas que reconheceria por estimativa. Daí a explicação para o erro apontado, pois a empresa, diante do fechamento do prazo para aderir ao acordo especificado em lei, optou por reconhecer, pelo método estatístico e estimativo, o valor correspondente às verbas aceitas como devidas. Explica que, no momento em que foi, efetivamente, calculado, na diligência fiscal, o pedido das exclusões, remanesceu um valor superior ao estimado no pagamento do acordo.

Acosta, às folhas 418/419, resposta a Consulta formulada à Secretaria da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, cujo conteúdo corrobora a ideia da interpretação literal da LC 87/98.

Conclui, assim, que, dada a impossibilidade de adoção da interpretação extensiva da norma em discussão, prevista no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96, impõe-se perquirir o denominado âmbito nuclear de cada um dos quatro elementos que compõem o custo da mercadoria produzida, ou seja, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Nesse sentido transcreve doutrina em apoio à ideia de que correspondem a “*todo e qualquer material diretamente identificável com o produto e que se torne parte integrante dele*”.

Por fim, traça um paralelo entre o conceito de matéria-prima e insumo, asseverando que insumo constitui-se em significado mais amplo que o de matéria-prima, representando todo e qualquer material utilizado para a fabricação de determinado produto, mas que não necessariamente fará parte dele. Por sua vez, define matéria-prima como todo material agregado ao produto final.

VOTO

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

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

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

...
§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

...
II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (grifos acrescidos).
...”

Primeiramente, é importante que se diga que o texto da lei não se limitou a referir-se ao custo, mas avançou, especificando componentes dessa variável patrimonial e fazendo uso de uma enumeração taxativa que resultou em restringir as partes do custo que devem compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual.

De fato, fez referência a apenas quatro “classes” de custos que compõem o custo total. Ora, essa forma de se referenciar ao custeio deixa transparecer uma atitude influenciada por determinada corrente teórica, cujo critério classificatório nos dá pistas que acabam por conduzir a compreensão acerca da base de cálculo aplicável a essas operações. A eleição (pelo legislador) de quatro categorias conceituais, usualmente tratadas na doutrina, dá-nos pistas e nos orienta acerca de qual teria sido a sua intenção. Isso porque a referência feita a partes de um todo quer significar que a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência (diferentemente do que defende o sujeito passivo) deve abranger apenas uma parcela dos custos, mas não a sua totalidade, senão seria despicienda a sua enumeração. Essa é, sem dúvida, uma primeira conclusão a que se pode chegar.

Não se trata, consequentemente, de uma exemplificação, já que as classes citadas não são exemplos de custo (entendido aqui na sua totalidade), mas efetivamente se apresentam como partes dele, as quais devem ser somadas, segundo a literalidade do texto.

Assim, a despeito de toda a divergência que a matéria enseja, não se cogita da hipótese de utilizar o custo total como base de cálculo para as transferências interestaduais, prevista na norma da lei complementar 87/96.

Ademais, considerando que a lei referiu-se a “classes” e não a “itens” de custos, é possível afirmar que tais classes compõem uma classificação teórica cujo conteúdo pode ser garimpado na literatura. Senão vejamos, embora não se tenha precisão do conceito manejado pelo legislador, um segundo esforço na delimitação desse significado exige reconhecer que as quatro classes de custeio referidas pela lei situam-se, todas, dentro da categoria dos “custos diretos”, pois é usual na doutrina contábil a referência às matérias-primas, à mão-de-obra, ao material de embalagem e ao material secundário como subdivisões dos custos diretos de fabricação.

Vejamos, por exemplo, o que nos afirma Manoel Valenti:

“Tomemos, por exemplo, uma indústria de móveis de madeira que fabrica vários produtos. Para fabricar uma mesa, essa indústria tem como custos diretos:

Matéria-prima: madeira.

Materiais secundários: dobradiças, pregos, cola, verniz e lixa ...

Mão-de-obra: salários e encargos do pessoal que trabalha diretamente na produção”

O professor Cláudio Sameiro discorre nesse mesmo sentido, ao descrever as categorias em que se divide o custo direto:

“Elementos Básico de Custos

Basicamente, os componentes de custo industrial podem ser resumidos em três elementos:

- *MD – Materiais diretos (matéria-prima, material secundário, embalagens)*
- *MOD / MOI Mão-de-obra Direta e Indireta*
- *Gastos gerais de fabricação (energia elétrica, aluguéis, seguros, telefone, manutenção, lubrificante, etc.)*

O professor René Gomes Dutra traz exemplos de custos diretos, conforme a seguir:

“... São exemplos de custos diretos matéria-prima direta e mão-de-obra direta, pois os próprios títulos indicam a classe a que pertencem, além de outros custos que podem ser enquadrados nessa classe.”

Eliseu Martins faz menção à relação entre o custo e o produto fabricado.

“Portanto, a classificação de Direto e Indireto que estamos fazendo é com relação ao produto feito ou serviço prestado, e não à produção no sentido geral ou aos departamentos dentro da empresa.”

É possível concluir, assim, que o legislador aderiu à tipologia traduzida como custos diretos/indiretos como o primeiro delimitador para apuração da base de cálculo. Ou seja, elegeram-se apenas algumas “classes” de custo, integrantes, todas, da categoria (mais ampla) “custos diretos”. Tal atitude se explica pelo fato de que o Congresso Nacional tinha como pressuposto, ao emitir a norma, um sistema de não-cumulatividade do tipo “crédito-físico”, o que supõe que o creditamento admitido limita-se àqueles itens que se incorporam diretamente ao custo do produto acabado, inadmitindo aquele outros decorrentes de uma apropriação mediante rateio.

Os custos diretos têm como traço característico a ausência de necessidade de rateio, como afirma, uníssona, a doutrina especializada.

Segundo Roberto Biasio, referindo-se aos custos dos materiais:

“São os gastos relacionados com os materiais utilizados no processo produtivo. Podem ser diretos (quando forem identificados, de forma direta, os produtos que os consomem) ou indiretos (quando os materiais são usados de forma genérica, em vários produtos, sem a identificação de quanto é gasto em cada um, de forma específica).”

Ainda de acordo com Biasio, o conceito de custos diretos está diretamente associado à ideia de ausência de rateio.

“Para alocação dos custos aos produtos e/ou serviços é necessário primeiro identificar e separar quais são os custos diretos e quais são os indiretos. Os custos diretos, por serem facilmente identificáveis nos produtos que os consomem, são alocados diretamente aos respectivos produtos, sem a necessidade de qualquer tipo de rateio.”

Na doutrina de Cláudio Sameiro, a ausência de rateio também se configura em traço característico dos custos diretos:

“... podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo. São apropriados diretamente (sem rateio) aos produtos e são possíveis de serem identificados (matéria-prima, mão-de-obra, embalagens, etc). Em geral, identificam-se com os produtos e variam proporcionalmente à quantidade produzida”

O professor Manoel Valenti define, assim, os custos diretos:

“compreendem os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados diretamente no produto. Esses custos são assim denominados porque seus valores e quantidades em relação ao produto são de fácil identificação. Assim, todos os gastos que recaem diretamente na fabricação do produto são considerados Custos Diretos.”

O rateio (ou a sua ausência) é, também na doutrina de George Sebastião Guerra Leone, um elemento definidor da natureza do custo:

“Em resumo, o que se quer dizer é que a diferenciação entre custos diretos e indiretos é necessária para o cálculo mais realístico do custo de qualquer objeto, ...”

“Todo item de custo que é identificado naturalmente ao objeto do custeio é denominado de custo direto.

“Por outro lado, todo o item de custo que precisa de um parâmetro para ser identificado e debitado ao produto ou objeto do custeio é considerado um custo indireto. ...”

Assim, ainda que não seja possível definir, de forma precisa, a extensão conceitual da locução “custo da mercadoria produzida”, pode-se, contudo, compreender que se trata de apenas uma parcela do todo (o custo direto), mas jamais o custo total como pretende a recorrente.

Esse é o entendimento que foi consagrado pela jurisprudência deste CONSEF, conforme Acórdãos JJF Nº 0255-11/16, CJF Nº 0160-11/16, CJF Nº 0112-11/16, CJF Nº 0069-11/16 e CJF Nº 0067-11/16, cujas ementas se encontram transcritas abaixo.

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

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

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

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR. Para fins de utilização de

créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma sociedade empresária, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

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

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

**“1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0069-11/16**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTO AO MESMO TITULAR. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido no art. 13, § 4º, II da LC 87/96: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.”

**“1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0067-11/16**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO FIXADA PELA UNIDADE DA FEDERAÇÃO DE ORIGEM SUPERIOR À ESTABELECI DA EM LEI COMPLEMENTAR, CONVÊNIOS OU PROTOCOLO. Fato demonstrado nos autos. A imputação diz respeito ao parâmetro fixado pelo art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96. Não importa o “conceito de custo contábil” segundo a técnica dos manuais de contabilidade. Para integrar a base de cálculo do ICMS nas saídas, em transferência, de mercadoria destinada a outro estabelecimento do mesmo titular situado em outro Estado deve prevalecer o “conceito legal” do custo da mercadoria produzida expressamente veiculada no dispositivo normativo. Não é todo e qualquer custo de produção que integra a base de cálculo, de acordo com o regramento supracitado da Lei Complementar nº 87/96. A base cálculo é constituída, tão-somente, pela soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A enumeração erigida pelo legislador especifica taxativamente quais as rubricas que devem ser incluídas na base de cálculo. Infração subsistente. Não acatadas as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.”

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

Todavia, entendo que não pode prevalecer o entendimento do Fisco relativamente a todos os itens que foram excluídos dos “custos diretos” da empresa autuada, pois há mercadorias que devem ser tratadas como matéria prima, quais sejam, “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão” e “MP Fundentes” (já incluídas na base de cálculo, após diligência), além da energia elétrica e do material refratário.

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

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

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

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

A energia elétrica e o material refratário devem, igualmente, ser incluídos na base de cálculo, conforme vem reconhecendo a jurisprudência deste CONSEF.

Assim, acolho, parcialmente, as alegações recursais para incluir na base de cálculo das operações autuadas as seguintes matérias-primas: “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão” e “MP Fundentes” (já contemplados na decisão anterior), além da energia elétrica e do material refratário.

Considerando que a diligência, realizada pelos autuantes, reduziu o valor lançado (conforme folhas 374/394), acolho o novo demonstrativo de débito mensal, acostado à folha 388.

Diante do exposto, ACOLHO a presente Representação da PGE/PROFIS para reduzir a exigência fiscal a R\$179.369,95, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

MÊS	ICMS
jan/12	R\$ 13.458,88
fev/12	R\$ 9.074,56
mar/12	R\$ 20.426,34
abr/12	R\$ 13.195,93
mai/12	R\$ 19.931,77
jun/12	R\$ 10.463,45
jul/12	R\$ 14.188,62
ago/12	R\$ 17.126,24
set/12	R\$ 11.926,45
out/12	R\$ 17.305,00
nov/12	R\$ 15.218,67
dez/12	R\$ 17.054,04
TOTAL	R\$ 179.369,95

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, ACOLHER a Representação proposta pela PGE/PROFIS para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0015/16-3, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S/A.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$179.369,95**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de dezembro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS