

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0019/17-7  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ARCELORMITTAL BRASIL S. A.  
**RECORRIDOS** - ARCELORMITTAL BRASIL S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1<sup>a</sup> JJF n° 0190-01/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 26/11/2019

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0341-12/19

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. Em virtude de precedentes verificados em outros julgados deste CONSEF, foi reconhecido que Energia Elétrica e Refratários fazem parte dos custos de produção. O colegiado da 2<sup>a</sup> Instância solicitou revisão para refazimento dos valores, excluindo quanto às rubricas indicadas. Na peça recursal, o patrono do recorrente volta a sustentar o reconhecimento da exclusão da Energia Elétrico e MAP Refratário por fazer parte dos custos de produção. Reduzido o valor do débito conforme revisão fiscal. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVADO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVADO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário, interpostos em face da decisão primária que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, em epígrafe, lavrado em 22/08/2017, para exigir ICMS no valor histórico total de R\$760.387,54, relativo a uma única infração, 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.

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a 1<sup>a</sup> JJF decidiu, de forma unânime, pela Procedência Parcial do Auto de Infração com fundamento no voto condutor, abaixo transcrito.

## VOTO

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

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

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

*O auto de infração consiste na verificação da correta apropriação do valor de crédito fiscal admitido nos recebimentos de mercadorias em transferências interestaduais, com base em interpretação de norma de lei*

*complementar federal que define base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias produzidas no estabelecimento do remetente.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

expressamente previstos na legislação federal, buscando uma interpretação extensiva da norma.

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

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

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

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

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

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

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

Inconformada com o julgamento realizado pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, materializado no Acórdão JJF nº 0190-01/18, Fls.178/189, a Recorrente vem, por seu representante legalmente constituído, expor as razões que motivam seu recurso voluntário (Fls.206/228), em 18/02/19.

Insurge-se o sujeito passivo contra a decisão da Junta de Julgamento Fiscal que manteve a exigência fiscal de uma única infração.

Apesar de a fiscalização tributária imputar ao contribuinte a acusação 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 menor que o devido**, defende que não há que se confundir, pois, a utilização indevida do crédito fiscal de ICMS com a falta de recolhimento do imposto. De acordo com a decisão proferida, o fato de haver saldo devedor do ICMS a ser pago pelo contribuinte em favor do Estado demonstra que os créditos indevidamente escriturados, na visão do Fisco, teriam sido aproveitados. Entretanto, *data máxima vénia*, a afirmação da decisão apenas desvirtua o foco do argumento apresentado pela Empresa em suas razões de impugnação, qual seja, de que a glosa de créditos efetuada pelo Fisco está sendo cobrada como se imposto fosse, sem que sejam analisados os demais créditos detidos pela Empresa, de modo a apurar-se corretamente o tributo devido.

Defende que a existência de saldo devedor, cobrado no presente auto de infração, não demonstra que a Empresa utilizou os créditos escriturados, mas sim apenas confirma que a fiscalização não

procedeu com a necessária recomposição da conta gráfica da Empresa quando lançamento, pois houvesse assim procedido, se depararia com valores ínfimos diante daquele registrado quando do lançamento.

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

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

A partir de tais premissas que 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 o suposto saldo devedor.

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. Nesse sentido, a jurisprudência do c. Superior Tribunal de Justiça:

*Processual Civil. Recurso Especial. Tributário. ICMS. Lavratura do Auto de Infração que não observou a sistemática do imposto nem que a autuada fazia jus ao benefício fiscal relativo ao crédito presumido de 60% do valor do ICMS incidente sobre as saídas. Insubsistência do Auto de Infração. Necessidade de novo lançamento.*

*1. A lavratura de auto de infração, em razão da constatação de débitos relativos a ICMS, deve levar em consideração a própria sistemática do cálculo do imposto, em função do princípio da não cumulatividade, sendo necessária a apuração do quantum em livro próprio onde se confrontam créditos e débitos do imposto. No caso concreto, é incontroverso que o auto de infração ora impugnado não levou em consideração a escrita fiscal da ora recorrente, cujo exame era imprescindível para a apuração do ICMS devido. (...).*

*3. Recurso especial provido.”(STJ, REsp. 1.250.218/ES, Segunda Turma, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe. 09.03.2012).*

A apuração de saldo devedor, pelo cotejo entre todos os créditos e débitos no período, é pressuposto também da incidência de juros de mora.

Afinal, como podem estar sendo cobrados juros de mora sobre o valor do crédito se ele não resultou, na exata proporção, do valor a pagar?

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?

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.

Fato é 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.

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

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

Conforme aduzido em sede de impugnação, a atuação fiscal se alicerça, de maneira errônea, em pressupostos vagos, os quais não se coadunam com a verdade dos fatos vertida em amplo conjunto probatório e em total embasamento jurisprudencial.

Com o devido respeito, o lançamento não merece prosperar. Isso é o que se passa a demonstrar mais uma vez.

Ressalta, ainda, que a chamada guerra fiscal atinge o presente caso, pois a interpretação do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 dada pelo Estado da Bahia é distinta de outros Estados, principalmente aqueles remetentes das mercadorias. Destaca-se que, para o presente caso, as operações questionadas pelo Fisco dizem respeito às transferências interestaduais de mercadorias entre as unidades industriais da Empresa autuada, com origem nos Estados de São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro, principalmente. Nesse sentido, tendo em vista que o direito de crédito do Estado de destino vincula-se tão somente ao “montante cobrado” nas operações anteriores (art. 155, § 2º, I da CR/88), não pode, portanto, o Estado de destino, questionar ou sequer ir contra o que está previsto em lei, estando sujeito ao ferimento do Pacto Federativo, Estado Democrático de Direito, e, igualmente, à segurança jurídica.

Decerto, 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).

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

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

*Concluímos, portanto, que o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), objetivamente definido como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte, entre estabelecimentos de sua titularidade, cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização verificar a sua correção.*

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

Em resumo, 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**.

Ademais, 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 normativa referentes ao ICMS.

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

Nesse ponto fica clara a inter-relação da matéria aqui discutida com a conhecida **guerra fiscal**. 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. 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**.

Ainda 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**.

As tentativas dos estados de atribuir aos contribuintes os problemas decorrentes da guerra fiscal têm sido uniformemente rechaçadas pelos Tribunais Superiores. Nessa linha é o posicionamento do C. STJ no RMS 31.714.

Nesse sentido, destaca a lição de Marco Aurélio Greco em relação à total subversão da ordem jurídica: “Portanto, o Estado da Bahia, ao defender a glosa dos créditos escriturais de ICMS apropriados pelo contribuinte, intenta por contrariar a constitucionalidade dos Estados de origem, em completa afronta ao art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal de 1988. Aliás, destaca-se que **qualquer declaração de inconstitucionalidade de um ato por alegada afronta a dispositivos da lei é de competência exclusiva do Poder Judiciário** e não da Administração Pública.”

Fato é que o estabelecimento da autuada **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. 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.

Ora, 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 e Minas Gerais, por exemplo**, de modo que não há qualquer razoabilidade em limitar o aproveitamento de crédito em valor inferior ao destacado, sob pena de afronto à segurança jurídica.

Pelo exposto, requer seja declarada a integral improcedência das exigências fiscais, pois:

- I. vedada a possibilidade do Estado de destino em deliberar individualmente a inconstitucionalidade da legislação do Estado de origem;
- II. em razão da obrigatoriedade da utilização do custo real na determinação da base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais com produtos industrializados, em face da interpretação sistemática do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 e da legislação dos

Estados de Origem (art. 43, IV “a”, 4, Parte Geral do RICMS-MG/2002, nos termos dos §§ 2º e 3º c/c Decisão Normativa SP (DN) CAT nº 05/2005 etc.);

- III. em razão da manifesta boa-fé do contribuinte, efetivando, desse modo, o princípio da proteção da confiança e da segurança jurídica.

Como anteriormente exposto, a fiscalização entende que o contribuinte teria deixado de recolher ICMS, por ter aproveitado créditos escriturais de ICMS em valor supostamente superior ao devido, tirados de notas fiscais de aquisição de mercadorias em transferência interestadual de mercadorias de unidades industriais da Empresa em outros estados da Federação.

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

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

Com o devido respeito, ambas as premissas se encontram equivocadas, como será reafirmado em diante. Contudo, convém ressalvar, desde logo, algumas questões:

- I. 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;
- II. 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;
- III. 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. De toda forma, a empresa – para finalizar o litígio – aceitou o custo literal da LC 87/96 (art. 13, § 4º, II), mas mesmo nesta interpretação, o Estado se equivoca, pois os materiais secundários devem ser reconhecidos nos custos.

Ora, parece evidente que (a admitir uma tributação nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular) a base de cálculo no caso em questão deve ser o valor do custo contábil e não uma parcela inferior a isso! **Se assim não for, parte do custo incorrido no Estado de origem servirá de base de cálculo no Estado de destino, indo contra tudo que os próprios Estados sempre defenderam até hoje.**

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.

Partindo, nesse momento, para a análise do dispositivo legal, tem-se que a LC nº 87/96, como sabido, traz uma base de cálculo genérica para a transferência entre estabelecimentos dentro do mesmo Estado, sejam eles de mesmo titular ou de titular distinto, *verbis*:

*Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

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

*I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;*

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)*

*I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;*

*II - o valor correspondente a:*

*a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;*

*b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.*

*§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos. (...)*

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

Numa venda com intuito lucrativo, o valor da operação envolverá não só os custos incorridos pelo vendedor até o momento da saída da mercadoria, mas também sua margem de lucro, e as parcelas previstas nos §§ 1º e 2º (este se for o caso) do art. 13 da LC nº 87/96. Em outras palavras, a base de cálculo será o preço da venda.

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:

*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;*

*III – tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

O inciso II – aplicável para as transferências originárias de estabelecimentos industriais – na visão da fiscalização reduz o conceito de custo próprio da contabilidade, pois desconsidera na sua formação diversos custos, principalmente os indiretos, para resumí-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.**

Isso porque, se exemplificativos 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.

Em resumo:

- a) 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;
- b) 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;
- c) 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.

Do ponto de vista contábil, o custo transferido será aquele apurado de acordo com o sistema integrado da Empresa e servirá de parâmetro para todos os fins. Portanto, o custo contábil da mercadoria recebida poderá diferir do valor da NF, sempre que o custo da LC n.º 87/96 divergir do efetivo custo de produção.

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

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

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

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

Ora, 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**.

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.

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

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

Se o estabelecimento de origem sofre uma baixa em seu ativo ao remeter a mercadoria para o estabelecimento destinatário, evidentemente a base de cálculo do ICMS deve espelhar essa dimensão econômica, de modo a nela computar os custos reais de produção suportados. A não ser assim, haverá descompasso entre os aspectos quantitativo e material da hipótese de incidência tributária. A clássica lição de Rubens Gomes de Souza, reproduzida por Geraldo Ataliba, bem demonstra a gravidade do procedimento adotado pelo Estado da Bahia:

*Se um tributo, formalmente instituído como incidindo sobre determinado pressuposto de fato ou de direito, é calculado com base em uma circunstância estranha a esse pressuposto, é evidente que não se poderá admitir que a natureza jurídica desse tributo seja a que normalmente corresponderia à definição de sua incidência. Assim, um imposto sobre vendas e consignações, mas calculado sobre o capital da firma, ou sobre o valor do seu estoque, em vez de o ser sobre o preço da mercadoria vendida ou consignada, claramente não seria um imposto de vendas e consignações, mas um imposto sobre o capital ou sobre o patrimônio. (...)*

*Por outras palavras, a ordem normal das coisas é que o pressuposto material ou jurídico da incidência defina a natureza do tributo e determine a escolha da sua base de cálculo. Mas, quando a base de cálculo adotada pela lei fiscal seja incompatível com o pressuposto material ou jurídico da incidência, então a ordem normal das coisas se inverte, e a natureza jurídica do próprio tributo passa a ser determinada pela base de cálculo, e não pela definição legal da incidência. Esta última fica, assim, reduzida a uma simples afirmação vazia de sentido, porque desmentida pela determinação legal de se calcular o tributo sobre circunstâncias outras, que com ela não tenham relação, ou que dela não decorrem necessariamente (Rubens Gomes de Souza, parecer, in RT 227/65-66).*

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.

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

*Art. 110. 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.*

Finalmente, 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.

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

Da adequada natureza jurídica dos itens remanescentes 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).

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

Como cediço, o correto enquadramento de determinado bem não consiste em atividade puramente mental, realizável mediante juízo *a priori*. Para que a atividade classificatória seja realizada de forma adequada, com respeito aos direitos fundamentais de índole processual, é

imprescindível a apuração individual e circunstanciada da funcionalização de cada bem no processo produtivo em que aplicado.

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

Como não poderia ser diferente, a ilação é plenamente aplicável ao caso concreto, eis que a fiscalização tributária, em interpretação restritiva acerca do “Custo da Mercadoria Produzida”, excluiu, *desponde própria*, da base de cálculo objeto das transferências interestaduais as seguintes rubricas cuja discussão remanesce no caso dos autos: “Água”, “Provisão de frete”, “Energia Elétrica”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”.

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

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

No tocante à **energia elétrica** consumida, por sua vez, a esmagadora maioria se destina à realização da atividade-fim da Companhia, vale dizer, é empregada na execução do processo industrial siderúrgico, servindo não apenas como força-motriz ao maquinário, mas também se convertendo em energia térmica. Fica nítido, portanto, o caráter de insumo do processo produtivo, nos termos do art. 20 da Lei Kandir. Vale mencionar que o grupo siderúrgico ArcelorMittal Brasil S/A destina ínfima parcela da energia elétrica que adquire ao abastecimento de setores administrativos e à iluminação interna e externa dos seus edifícios. Cabe ressaltar que o CONSEF vem considerando os custos relacionados ao presente item (PAFs nº 206891.0017/17-4 (1ª Câmara) e 206891.0018/17-0 (2ª Câmara) - **doc. 03**).

Já no tocante aos **materiais refratários** adquiridos pelo estabelecimento autuado, perfazem todos os elementos do conceito de produtos intermediários: são essenciais para o processo produtivo siderúrgico em que aplicados; são consumidos de forma imediata e integral, inclusive em contato físico com o produto siderúrgico em elaboração, restando exauridos em sua finalidade após um curto período de vida útil. Em sua específica aplicação na siderurgia, caracterizam-se como isolantes térmicos, sendo empregados no revestimento dos fornos a fim de viabilizar a fusão do produto siderúrgico em fase de elaboração. Sem a necessária atuação dos materiais refratários (**a**) não se atingiria a temperatura correta para o processo produtivo, e, (**b**) o material do ativo imobilizado (fornos) se fundiria com o próprio aço em fabricação. Cabe ressaltar que o CONSEF vem considerando os custos relacionados ao presente item (PAFs nº 206891.0017/17-4 (1ª Câmara) e 206891.0018/17-0 (2ª Câmara) - **doc. 03**).

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

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

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

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

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.

Não obstante, na oportunidade, urge destacar as recentes decisões proferidas por este Eg. CONSEF (**doc. 03**) nos autos dos PAFs nº 206891.0017/17-4 (1ª Câmara) e 206891.0018/17-0 (2ª Câmara), no sentido de admitir que as rubricas *energia elétrica e refratários* necessariamente compõem o custo de produção da mercadoria transferida. Vejamos a ementa da decisão prolatada no PAF nº 206891.0017/17-4 (acórdão 0347-11/18):

*EMENTA: ICMS CRÉDITO FISCAL UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. A energia elétrica é fonte de energia térmica que não apenas é indispensável no processo, mas age diretamente na transformação físico-química dos materiais que entram em processo de fundição do ferro para a produção do aço nos fornos, havendo uma analogia com o uso da energia elétrica no processo de fabricação de alumínio, (que neste caso, em particular, atua diretamente no processo de eletrólise, influenciando diretamente a obtenção do alumínio). Assim, entendo que o uso da energia elétrica na siderurgia é compatível com a utilização do crédito fiscal previsto em Lei como material secundário. O mesmo ocorre com os refratários, que fazem o revestimento térmico dos fornos, e se desgastam continuamente e de forma relativamente rápida durante o processo de fabricação do ferro e dos aços na siderurgia. Não acolhida a preliminar de nulidade arguida. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVADO. Decisão unânime. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVADO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. (CONSEF, PAF nº 206891.0017/17-4, Acórdão 0347-11/18, Rel. Elde Santos Oliveira, 1ª Câmara de Julgamento, 19/12/2018)*

Destacam-se ainda os votos vencidos dos referidos PAFs nº 206891.0017/17-4 e 206891.0018/17-0, nos quais foi confirmada a natureza de verdadeiros **materiais secundários** da água, cilindro/disco, eletrodos e gases combustíveis, estando garantida sua inclusão na base de cálculo das operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, nos termos do art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Ademais, como amplamente conhecido, o ICMS é um tributo plurifásico que visa alcançar o consumo, tendo como principal característica a não cumulatividade, que deveria equivaler à incidência do tributo sobre o valor agregado em cada operação, através do sistema de créditos

sobre entradas e débitos sobre as saídas. A escolha de tal regime de incidência visa que o tributo não seja suportado economicamente pelo contribuinte *de jure* (o produtor, ou comerciante), ao revés, que seja trasladado na cadeia econômica pelo mecanismo dos preços, onerando tão somente a força econômica do consumidor final (contribuinte *de facto*).

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

Cabe frisar que recentemente foi publicada a Lei nº 14.030, de 12 de dezembro de 2018, alterando dispositivos da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, em especial, trazendo a definição de quais custos devem fazer parte da base de cálculo nas transferências de petróleo e gás natural por empresas de refino.

Apesar da aparente destinação ao setor de refino de petróleo, a mencionada lei traz ainda de forma ampla e irrestrita, o conceito de materiais intermediários utilizados no processo produtivo, o que satisfaz a toda e qualquer dúvida que remanesce para discussões envolvendo empresas de outros ramos e que também realizam transferências interestaduais de mercadorias industrializadas, conforme item seguinte.

Diz que a referida lei trouxe a possibilidade de inclusão no preço de transferência das operações interestaduais de todos os custos (matérias primas, produtos intermediários/secundários, material de embalagem, acondicionamento e mão-de-obra), de forma ampla, deixando claro que apenas não admitiria os custos de depreciação, manutenção e amortização.

Importante que se diga, ainda, que o art. 2º da Lei nº 14.030/18 diz serem as mudanças implementadas expressamente interpretativas, portanto, devem ser adotadas de forma retroativa.

Pugna pela improcedência integral do crédito tributário relativo aos itens cuja discussão remanesce no caso dos autos, visto ser incontrovertido 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.

Para além do exposto nos tópicos precedentes, cumpre reforçar que, no presente caso, 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.

Cumpre atentar para 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**. (STF, RE 754.554/GO, Rel. Min. CELSO DE MELLO, j. 21.08.2013, DJe 27.08.2013).

Pelo exposto, requer o cancelamento da penalidade, sob pena de afronta ao princípio do não confisco (art. 150, IV, da CR/88). *Ad argumentandum*, necessário ao menos reduzi-la para patamares mais razoáveis, menos restritivos de direitos fundamentais do contribuinte, mais adequados às circunstâncias do caso e à finalidade sancionatória imbuída no dispositivo legal, expurgando-a do excesso inconstitucional.

Diante de todo o exposto, preliminarmente, o Recorrente pugna pela baixa dos autos em diligência para que o crédito tributário seja reformulado, face ao pagamento parcial na anistia, conforme documento 02.

Ato contínuo, registre-se que empresa tem absoluta convicção de que não agiu contrária aos ditames legais, de modo que o suposto crédito tributário se deve muito mais a um entendimento equivocado da Fiscalização, frontalmente contrário ao que determina a LC 87/96, bem como da desconsideração dos custos aplicados por outros estados (guerra fiscal), *data maxima vénia*.

Os argumentos exibidos pelo Estado e acolhidos pela Junta de Julgamento *a quo* 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. O valor da base de cálculo em ICMS corresponde ao “valor da operação”, que, para as transferências enfocadas, deve corresponder ao custo contábil real - **a composição da base de cálculo deve espelhar a baixa da mercadoria no ativo do estabelecimento que promove a saída, isto é, deve considerar o seu valor real, e não um valor subdimensionado.**

Por isso, 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 os demais Fiscos estaduais, com os quais o Estado da Bahia tem em não concordar.

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

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.

**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.**

A fundamentação do acórdão recorrido de que o caso dos autos não envolve Guerra Fiscal possui unicamente o condão de desvirtuar a realidade fática da autuação combatida, na qual o Estado da Bahia desconsidera a totalidade dos recolhimentos efetuados pela Empresa nos Estados de origem ante as previsões legais naqueles estados vigentes.

Posto isso, requer a Empresa seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, com a consequente reforma da decisão recorrida e o cancelamento do crédito tributário remanescente, tendo em vista:

- I. a carência de legalidade da glosa de créditos escriturais de ICMS apropriados pela Empresa, ou
- II. a obrigatoriedade da consideração dos custos reais das mercadorias na quantificação das transferências interestaduais com produtos industrializados, apurados em conformidade com os princípios e a metodologia da contabilidade de custos.

Por fim, requer o cancelamento ou, quando menos, a redução, da penalidade aplicada, em respeito ao princípio do não confisco, na esteira da jurisprudência sedimentada pelo Supremo Tribunal Federal.

Na oportunidade, reitera o pedido de 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, com endereço na Alameda Oscar Niemayer, 119, 13º andar, CEP 34006-056, Nova Lima – MG, para fins de recebimento das intimações no presente feito, sob pena de nulidade (artigo 272, parágrafo 5º, do CPC/15 – aplicado subsidiariamente ao processo administrativo).

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo de parte do débito originalmente exigido, conforme previsto no art. artigo 169, I, “a” do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/2018, e também de Recurso Voluntário, (fls.206/228) de 18/02/2019 interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1<sup>a</sup> instância, em relação aos demais produtos excluídos da base de cálculo do Auto de Infração, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF.

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

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

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

Quanto ao Recurso de Ofício, verifico que os valores exigidos com base nos levantamentos originais foram reformados em decorrência da diligência requerida pela 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, fl.147 em 13/04/2017, os autuantes refizeram o demonstrativo de débito com a inclusão dos custos com MAP antracito, MAP coque, MAP carvão e MAP fundentes na base de cálculo das transferências interestaduais, conforme entendimento do CONSEF manifestado nos Acórdãos CJF nºs 0436-12/17 e 0426-12/17, reduzindo o débito de R\$ 760.387,54 para R\$561.512,40 (fl.150).

Assim, entendo correta a Decisão recorrida e NÃO DOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, o Contribuinte reclama que 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.

Em virtude de outros precedentes verificados em outros julgados deste CONSEF, o reconhecimento de que Energia Elétrica e Refratários fazem parte dos custos de produção, o Recorrente solicita a exclusão.

Em 17 de abril de 2019, a 2<sup>a</sup> Câmara encaminhou pedido de Diligência a IPEF Comércio, para que o autuante providenciasse a segregação dos valores referente as rubricas Energia Elétrica e Refratários do respectivo demonstrativo de débito.

Os autuantes apresentaram resposta ao pedido de Diligência, anexando um novo demonstrativo, reduzindo o débito de R\$561.512,40 para R\$386.898,92.

O autuado foi devidamente intimado para tomar conhecimento do Resultado da Diligência, em 05/08/2019.

Em 14/08/2019, o Autuado se manifestou e questionou ainda que a glosa dos créditos escriturados não tem previsão legal da glosa de créditos imposta pela Fiscalização.

Reclama que os dispositivos invocados pela fiscalização na motivação da autuação – art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96; art. 309, § 7º do RICMS (Decreto nº 13.780/12) – além de não constituírem preceitos sancionatórios, não trazem autorização ao Estado da Bahia para promover a glosa dos créditos de ICMS escriturados pela empresa.

Informa que nem a Constituição de 1988, nem a Lei Kandir e nem mesmo a Lei Estadual nº

7.014/96, trazem distinção invocada como suporte da autuação. 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. Conclui que o direito de crédito 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.

Cabe razão ao Contribuinte em afirmar que de acordo com o processo produtivo, um mesmo bem pode assumir múltiplas classificações, podendo ser classificados como produtos intermediários; bem do ativo imobilizado ou ainda bem de uso e consumo.

Que os demais itens em discussão, Água; Provisão de frete; MAP Eletrodos; MAP Cilindro Disco; MAP Gases Combustível; MAP Outros, que devem ser considerados componentes no custo da mercadoria produzida, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, **material secundário**, mão de obra e acondicionamento (Art. 13,§ 4º, II da LC 87/96).

Justifica detalhadamente o emprego dos itens acima no seu Recurso as fls. 270/271, esclarecendo o seguinte:

- a) A **água**, por exemplo, está presente em diversos setores do processo industrial siderúrgico, como altos-fornos, lingotamento contínuo, laminção, aciaria e central térmica, inclusive entrando em contato com o bem sob fabricação. É evidente que a água se faz primordial para a consecução e o alcance do produto final elaborado – ou seja, sem os quais, consumidos imediata e integralmente, a empresa não poderá obter o produto final com a qualidade que lhe é peculiar.
- b) Os **eletrodos** para solda, por sua vez, revestem os rolos pelos quais transitam as peças de aço sob elaboração e também fazem parte do custo da mercadoria produtiva. Considerando que o aço nas áreas de lingotamento contínuo e laminção 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.
- c) Prosseguindo na análise dos itens, cabe constar que os **Cilindros de Laminación** são aplicados na Gerência de Laminación a Frio de Siliciosos e Gerência de Laminación de Inoxidáveis. Os cilindros formam um conjunto que trabalha tencionando, pressionando as placas de aço com o intuito de reduzir a espessura pela utilização da força física, preparando o material para as próximas fases de industrialização. Dessa forma, os cilindros recebem todos os impactos das carepas que soltam das placas e, por isso, sofrem as maiores danificações e são retirados constantemente.
- d) O **gás mistura/combinação**, por sua vez, tem a função de manter a temperatura nos fornos exatamente nos níveis necessários para a produção da placa de aço. Isso porque, as placas de aços precisam ser reaquecidas a uma temperatura precisa e no complexo processo de produção do aço não há margens para erros ou aproximações. Os valores a serem trabalhados são rigidamente predefinidos, qualquer alteração, por mais leve que seja, na temperatura dos fornos, põe a perder toda a placa de aço que está sendo produzida. Assim, os gases combinados não servem apenas para medir o teor de oxigênio nos fornos de reaquecimento das placas de silício, mas é pela utilização dessa mistura de gases que se controla a exata quantidade de oxigênio a ser injetada nos fornos. Sem essa mistura de gases padrões isso seria impossível. Daí a essencialidade do produto.
- e) 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.

Ademais, como amplamente conhecido, o ICMS é um tributo plurifásico que visa alcançar o

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

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

A Recorrente informa que, visando reduzir a litigiosidade, optou pelo pagamento parcial do débito no valor de R\$346.274,53, em 22/12/2018 (fl. 202/203), referente aos itens (Serviços Fixos; Depreciação/Amortização; Serviços Variáveis; Materiais de Manutenção, Serviços de Manutenção e Despesas Ger/Recic).

Por tudo exposto, considerando-se o resultado da diligência em que os autuantes segregaram os valores correspondentes a Energia Elétrica e o MAP Refratários, reduzindo o débito para R\$386.898,92, conforme fl. 255, com a qual concordo plenamente.

Desde modo, voto no sentido de dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário.

#### **VOTO DISCORDANTE (Recurso Voluntário)**

Peço vênia para divergir do nobre Relator em relação ao provimento parcial ao Recurso Voluntário, pois entendo que o custo dos refratários e da energia elétrica consumidos no processo produtivo do Autuado, apesar de essenciais, não se enquadram no conceito limitado de custo estipulado pelo Art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, quais sejam matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Não se está discutindo se as despesas com energia elétrica e refratários compõem o custo dos produtos manufaturados, mas apenas que não integram o custo legal de transferência, por não se enquadrar nas citadas rubricas.

Os conceitos de matéria-prima e material secundário se referem a insumos que integram o produto resultante, tais como, respectivamente, o tecido e os botões em uma indústria de vestuário. Já os refratários e a energia elétrica consumidos no processo produtivo não integram o produto final.

Assim, como por óbvio também não há como enquadrar estes insumos nas rubricas de mão de obra e acondicionamento, os mesmos não podem compor o custo legal de transferência. Portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os Recursos de Ofício e Voluntário.

Ressalto que, até a publicação do Acórdão CJF nº 0395-12/18, este era o entendimento deste CONSEF, inclusive em julgamentos relativos aos estabelecimentos do próprio Autuado, conforme o resultado do Acórdão CJF nº 0002-12/18, proferido por esta 2ª CJF, o qual cita como paradigmas diversos outros Acórdãos da 1ª CJF: Acórdãos CJF nº 0160-11/16, 0112-11/16, 0069-11/16 e 0067-11/16.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206891.0019/17-7, lavrado contra

**ARCELORMITTAL BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$386.898,92**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores efetivamente pagos.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Paulo Shinyashiki Filho, Henrique Silva de Oliveira, Ildemar José Landin, Carlos Henrique Jorge Gantois e Mauricio Souza Passos.

VOTO DISCORDANTE (Recurso Voluntário) – Conselheiro: Marcelo Mattedi e Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de novembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

PAULO SHINYASHIKI FILHO – RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO DISCORDANTE  
(Recurso Voluntário)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS