

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 206891.0013/18-7
<b>RECORRENTE</b>	- ARCELORMITTAL BRASIL S/A.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0164-01/18
<b>ORIGEM</b>	- IFEP COMÉRCIO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 08.09.2020

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0140-11/20-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. RECEBIMENTO DE PRODUTOS POR TRANSFERÊNCIA DE ESTABELECIMENTO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, COM PREÇO SUPERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material. Excluídos os valores relativos a energia elétrica e material refratário. Não acolhida a preliminar de nulidade arguida. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO EM PARTE**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 1ª JJF N° 0164-01/18, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 10/05/2018, para exigir ICMS no valor histórico de R\$555.505,88, 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 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 25/09/2018 (fls. 165 a 193) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

### “VOTO

*Versa o Auto de Infração em exame, sobre a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.*

*Inicialmente, verifico que o lançamento de ofício em lide, foi realizado em total observância ao devido processo legal, no seu sentido amplo, haja vista que o trabalho fiscal levado a efeito pelos autuantes, foi fundamentado na LC nº 87/96, na Lei Estadual nº 7.014/96, RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/2012, Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.*

*Observo que os elementos produzidos pelos autuantes – planilhas e demonstrativos - foram entregues ao autuado em meio físico e arquivos eletrônicos, descabendo, portanto, falar-se em cerceamento do direito de defesa, registre-se, direito amplamente exercido pelo impugnante.*

*No que tange à arguição defensiva de nulidade da autuação por ausência de análise individualizada da funcionalização dos materiais componentes do custo da mercadoria produzida, constato que assiste razão aos autuantes quando dizem que houve a devida justificativa com relação à exclusão de itens na composição da base de cálculo legal de transferência interestadual, onde se afirmou serem itens não integrantes do conceito de matéria prima, material secundário, mão de obra ou de acondicionamento.*

*De fato, o detalhamento realizado pela própria empresa permitiu que os autuantes realizassem uma análise individualizada dos itens utilizados no seu processo produtivo, que se enquadram como matéria-prima, material*

secundário, acondicionamento e mão de obra, o que resultou na exclusão da base de cálculo dos itens que não se enquadram nos referidos itens.

Quanto à alegação defensiva de necessidade de refazimento da escrita fiscal por ausência de comprovação da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, observo que, efetivamente, caberia o aludido refazimento, caso não houvesse imposto a pagar mensalmente.

Ocorre que, conforme afirmado pelos autuantes na Informação Fiscal e não contestado pelo autuado na Manifestação, ao se creditar em valores maiores que o devido, o autuado fez a apuração e pagamento de ICMS a menos, pois sua conta corrente mensal implicava sempre valores a serem pagos ao Fisco.

Portanto, a existência de saldo devedor na conta corrente mensal da empresa, por si só, permite concluir que houve utilização indevida de crédito fiscal, haja vista que, mesmo com a sua utilização, ainda restou imposto a recolher, portanto, a utilização indevida do crédito fiscal repercutiu na apuração do imposto devido pela empresa.

Diante disso, não acolho as nulidades arguidas.

Cabe observar que, no presente caso, descabe a realização de diligência/perícia, haja vista que os elementos constantes dos autos e a jurisprudência predominante deste CONSEF, permitem chegar-se à decisão da lide.

No mérito, no que tange à alegação defensiva de impossibilidade da Fiscalização desconsiderar a legislação do Estado de origem, verifica-se que, na realidade, não se trata de desconsideração da legislação do Estado de origem, haja vista que a lei não restringiu o direito ao crédito nem elevou a carga tributária do contribuinte.

Na realidade, a glosa do crédito fiscal de que cuida o presente Auto de Infração, não ofende ao princípio constitucional da não-cumulatividade, haja vista que a compensação do imposto devido em operações sujeitas ao ICMS com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado, é garantia constitucional. Contudo, para que haja direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores, é indispensável que este imposto cobrado não ultrapasse o estabelecido pela legislação.

É certo que a base de cálculo do ICMS devido nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, é definida pela Lei Complementar nº 87/96. A Lei nº 7.014/96 apenas criou novos critérios para a sua apuração, nas hipóteses em que o contribuinte não apresentasse o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida, em consonância com o art. 148 do CTN.

No presente caso, a glosa do crédito fiscal utilizado indevidamente não representa desconsideração da legislação do Estado de origem, mas sim observância dos limites estabelecidos pela Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 87/96, e visa evitar prejuízos na repartição das receitas tributárias entre os Estados de origem e destino.

A base de cálculo das transferências, foi encontrada pelos autuantes mediante as planilhas entregues pela própria empresa, sendo os cálculos efetuados com base no Custo da Mercadoria Produzida, na forma do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

Verifica-se que detalhadamente os autuantes apresentaram toda a metodologia de apuração da base de cálculo, com a indicação expressa dos itens que foram mantidos na sua composição, considerando que na origem, a empresa ao apurar o custo de transferência para a formação da base de cálculo do ICMS, agregou elementos que não poderiam compor o custo da mercadoria produzida, em face da determinação do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

Observa-se que nas planilhas com Demonstrativo do Custo Unitário e respectivos resumos mensais dos débitos, objeto do estorno de crédito fiscal, com a especificação das contas e valores, os autuantes consideraram tão somente os itens MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA DIRETA e ACONDICIONAMENTO (EMBALAGEM), conforme determina o art. 13, § 4º, inc. II da Lei Complementar nº 87/96, e correspondente regra contida no art. 17, § 7º, inc. II da Lei nº 7.014/96.

A definição da base de cálculo pela lei complementar, não buscou associar a definição ampla de custo de produção conforme a contabilidade de custos. Certamente que se o legislador tivesse intenção de aplicar o conceito de custo de produção estabelecido pela contabilidade de custos, não teria feito ressalva contida na norma que restringe os itens que a contabilidade associa ao custo de produção. Por outro lado, a determinação da base de cálculo pela lei complementar não exige que se produza uma contabilidade paralela. Ou seja, apenas define a base de cálculo a ser consignada no documento fiscal, sem interferir no valor que se queira atribuir à mercadoria, nem nos procedimentos para escrituração dos lançamentos contábeis.

Assim sendo, a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas pelo remetente, deve ser composta apenas pelos itens do custo de produção expressamente estabelecidos na lei complementar. Por certo que se a intenção do legislador fosse estabelecer como base de cálculo o custo de produção na forma entendida pela contabilidade de custos, não haveria de redefinir-lo expressamente, como fez na lei complementar.

Resta evidente que se não pretendesse o legislador restringir o sentido do custo da mercadoria produzida, não haveria necessidade alguma de que utilizasse a expressão que indica definição restritiva como assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, haja vista que utilizaria expressão que revelasse intenção de apenas exemplificar itens que fizessem parte do conceito aplicado, como assim entendida a soma de itens como custo da matéria-prima....

Considerando que há na Lei Complementar nº 87/96, uma definição restritiva da expressão “custo de mercadoria produzida” de forma taxativa, e não simplesmente uma menção de seus itens de forma exemplificativa, não é possível dar uma interpretação extensiva a esta norma, conforme aduzido pelo impugnante.

Relevante registrar, que a jurisprudência predominante deste CONSEF aponta neste sentido, conforme se verifica nos Acórdãos CJF Nº 0255-11/16, CJF Nº 0160-11/16, CJF Nº 0112-11/16, CJF Nº 0069-11/16 e CJF Nº 0067-11/16, cujas ementas são reproduzidas abaixo:

“**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 PROVIDO. 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 PROVIDO. 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.”

“**Iª 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.”

“**Iª 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, 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.”*

*Diante do exposto, resta indubidoso que a autuação se apresenta subsistente.*

*No que tange à arguição defensiva referente ao caráter confiscatório da multa aplicada, consigno que a penalidade imposta tem previsão no art. 42 da Lei nº 7.014/96, sendo vedado a este órgão julgador administrativo, apreciar matéria que envolva a declaração de constitucionalidade da norma aplicada, consoante determina o art. 167, inciso I do RPAF/99.*

*Quanto ao pedido de dispensa/redução da multa imposta, cumpre observar que, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, não tem este órgão julgador administrativo de Primeira Instância, competência para tanto.*

*Por derradeiro, no que concerne ao pedido formulado pelo impugnante para cadastramento do nome dos advogados Eduardo Fraga, OAB/BA nº 10.658, com endereço na Travessa Santa Bárbara, 04, Ed. Aliança Comercial, 9º andar, Comércio, CEP 40.015-190, Salvador/BA, e Sacha Calmon Navarro Coêlho, OAB/MG nº 9.007, para fins de recebimento das intimações no presente feito, sob pena de nulidade, na forma do artigo 272, § 5º, do NCPC/15, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo, consigo que inexiste óbice para atendimento do pleito pelo órgão competente da repartição fazendária. Contudo, saliento que o não atendimento não implica em nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação ao contribuinte se encontram determinadas no artigo 108 do RPAF/BA/99.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 234 a 253, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Preliminarmente, alega nulidade por ausência de comprovação da utilização do crédito de ICMS, já que não há provas de que tenha feito uso dos créditos glosados, defendendo a necessidade de refazimento de sua conta gráfica para comprovação do ilícito fiscal. Solicita a realização de diligência.

Manifesta o entendimento de que o Estado de destino da mercadoria não tem competência para questionar a base de cálculo imposta pelo Estado de origem, contudo, a título de argumentação, diz que se o Estado da Bahia entende que pode realizar a glosa dos créditos fiscais, deveria ter trazido aos autos as razões para não considerar os itens dentro da base de cálculo da LC 87/96.

Sustenta que o contribuinte cumpriu perfeitamente o que lhe impõe a legislação do Estado de origem, a única na qual se vincula o direito ao crédito, não sendo possível a glosa dos créditos de ICMS escriturados na entrada efetivada, sob pena de violação ao princípio da legalidade (arts. 5º, II; 37; 84, IV, e; 150, I da CF/88). Acrescenta que isso porque, em conformidade com o art. 43, IV “a”, 4, Parte Geral do RICMS-MG/2002, bem como o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, a base de cálculo na saída de mercadorias do Estado de Minas Gerais é o custo da mercadoria produzida, não podendo, em nenhuma hipótese, ser inferior ao entendido como a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento. Transcreve o referido dispositivo regulamentar.

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

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

mensuração do fato gerador do ICMS nas transferências interestaduais.

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

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

Consigna que, nesse contexto, retornando à legislação dos Estados de origem, São Paulo e Minas Gerais, 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 Complementar nº 87/96. Diz que de certo, o substrato econômico efetivamente visado pela norma de tributação enquanto manifestação concreta de capacidade contributiva está ligada aos custos reais do produto, e não a uma medida fictícia que não traduz uma situação real referente à produção industrial.

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

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

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

Afirma que desse modo, o Estado da Bahia ao defender a glosa dos créditos escriturais de ICMS apropriados pelo contribuinte, intenta por contrariar a constitucionalidade da legislação dos Estados de São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, em completa afronta ao art. 155, §2º, XII, “I” da Constituição Federal de 1988. Destaca que qualquer declaração de inconstitucionalidade de um ato por alegada afronta a dispositivos da lei é de competência exclusiva do Poder Judiciário e não da Administração Pública.

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

Alega que outra conduta não se poderia esperar do contribuinte, restando clara sua boa-fé, haja vista que, ademais, operou em conformidade com a determinação da legislação dos Estados de São Paulo, Minas Gerais, etc., de modo que não há qualquer razoabilidade em limitar o aproveitamento de crédito em valor inferior ao destacado, sob pena de afronto à segurança jurídica.

Conclusivamente, requer que seja declarada a integral improcedência das exigências fiscais, pois (i) vedada à possibilidade do Estado de destino em deliberar individualmente a constitucionalidade 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.

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

Consigna que em conformidade com o exposto, a Fiscalização entende que a empresa teria deixado de recolher ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2014, por ter aproveitado créditos escriturais de ICMS em valor supostamente superior ao devido, tirados de notas fiscais de aquisição de mercadorias em transferência interestadual de mercadorias de unidades industriais da empresa em outros estados da Federação, no caso São Paulo e Minas Gerais.

Observa que as premissas engendradas pela Fiscalização podem ser resumidas nos seguintes pontos:

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

Afirma que as premissas se encontram equivocadas. Ressalva algumas questões, conforme reproduzido abaixo:

- 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 a 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.

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

Frisa que mesmo que sejam ultrapassados todos os argumentos anteriores, faz-se necessário discorrer sobre a correta classificação jurídico-contábil dos itens glosados pela Fiscalização, já que fazem parte do custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos artigo 13, § 4º, II da Lei

Complementar nº 87/96.

Consigna que como cediço, o correto enquadramento de determinado bem não consiste em atividade puramente mental, realizável mediante juízo a priori. Acrescenta que para que a atividade classificatória seja realizada de forma adequada, com respeito aos direitos fundamentais de índole processual, é imprescindível a apuração individual e circunstanciada da funcionalização de cada bem no processo produtivo em que aplicado.

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

Salienta que como não poderia ser diferente, a ilação é plenamente aplicável ao caso concreto, já que a Fiscalização, em interpretação restritiva acerca do “Custo da Mercadoria Produzida”, excluiu, de sponte própria, da base de cálculo objeto das transferências interestaduais as seguintes rubricas: “Materiais Manutenção”, “Água”, “Deprec. Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec/Amort. Recir” e “Provisão de frete”, “Energia Elétrica”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”.

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

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

Quanto à energia elétrica consumida, alega que a esmagadora maioria se destina à realização da atividade-fim da empresa, valendo dizer que é empregada na execução do processo industrial siderúrgico, servindo não apenas como força-motriz ao maquinário, mas também se convertendo em energia térmica. Afirma que fica nítido, portanto, o caráter de insumo do processo produtivo, nos termos do art. 20 da Lei Kandir. Registra que o grupo siderúrgico ArcelorMittal Brasil S/A destina ínfima parcela da energia elétrica que adquire ao abastecimento de setores administrativos e à iluminação interna e externa dos seus edifícios.

Relativamente aos materiais refratários adquiridos pelo estabelecimento, diz que perfazem todos os elementos do conceito de produtos intermediários: são essenciais para o processo produtivo siderúrgico em que aplicados; são consumidos de forma imediata e integral, inclusive em contato físico com o produto siderúrgico em elaboração, restando exauridos em sua finalidade após um curto período de vida útil. Acrescenta que em sua específica aplicação na siderurgia, caracterizam-se como isolantes térmicos, sendo empregados no revestimento dos fornos a fim de viabilizar a fusão do produto siderúrgico em fase de elaboração. Alega que sem a necessária atuação dos materiais refratários (a) não se atingiria a temperatura correta para o processo produtivo, e, (b) o material do ativo imobilizado (fornos) se fundiria com o próprio aço em fabricação.

Observa que sem a atuação específica dos materiais refratários, o calor emanado dos fornos se irradiaria por todo o estabelecimento, tornando impraticável a presença humana no ambiente. Acrescenta que a fuga de calor impediria ou tornaria excessivamente dispendiosa a manutenção

da temperatura necessária para a fusão do minério utilizado como insumo no processo produtivo. Quanto aos eletrodos para solda, diz que revestem os rolos pelos quais transitam as peças de aço em elaboração e também fazem parte do custo da mercadoria produtiva. Acrescenta que considerando que o aço nas áreas de lingotamento contínuo e laminação a quente atingem temperaturas superiores a 1000°C, os rolos que transportam as peças de aço se degradariam instantaneamente caso não recebessem proteção (anteparo) que intermedia o contato com o metal em alta temperatura.

No tocante aos Cilindros de Laminação, diz que são aplicados na Gerência de Laminação a Frio de Siliciosos e Gerência de Laminação de Inoxidáveis. Os cilindros formam um conjunto que trabalha tencionando, pressionando as placas de aço com o intuito de reduzir a espessura pela utilização da força física, preparando o material para as próximas fases de industrialização. Observa que dessa forma, os cilindros recebem todos os impactos das carepas que soltam das placas e, por isso, sofrem as maiores danificações e são retirados constantemente.

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

Quanto aos custos com manutenção e reparos de bens aplicados na produção, diz que estão albergados pela rubrica da LC 87/96 de “material secundário”.

Alega que na mesma toada, em “outros custos”, encontram-se valores significativos atribuíveis a produtos químicos, bobinas de trefilação, cubas, transporte interno de empilhadeiras, armazenagem e movimentação de matéria-prima, embalagens, embalagens retornáveis, que são exemplos de itens que compõem o custo da matéria-prima, ou do material-secundário ou acondicionamento, que, por sua vez, também fariam parte da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais segundo o conceito de custo adotado pela LC 87/96.

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

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

Frisa que foi publicada, recentemente, a Lei nº 14.030/18, trazendo a definição de quais custos devem fazer parte da base de cálculo nas transferências de petróleo e gás natural, por empresas de refino. Informa que, apesar de se destinar ao setor de refino de petróleo, a norma traz, de forma ampla e irrestrita, o conceito de materiais intermediários utilizados no processo produtivo, o que que se aplicaria também a outros ramos de atividade.

Conclui, assim, que a lei citada admitiu a inclusão, no preço de transferência, de todos os custos, com exceção de depreciação, amortização e manutenção. Pugna pela improcedência integral do crédito tributário relativo aos itens em discussão.

Reporta-se sobre Laudos técnicos produzidos pela PricewaterhouseCoopers Auditores Independentes durante a fase administrativa.

Registra que diante da ilegalidade da cobrança solicitou, junto à PricewaterhouseCoopers Auditores Independentes (“PwCai”), a confecção de laudo com o fito de diagnosticar as principais práticas e procedimentos adotados pelas unidades da ArcelorMittal, situadas em São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo, na apuração das bases de cálculo de ICMS em operações de saída de mercadorias para estabelecimentos no Estado da Bahia.

Diz que o trabalho técnico (docs.03) permitiu a identificação das rubricas do custo que compõem as bases de cálculo, além da avaliação dos componentes dos custos considerados na apuração das bases de cálculo do ICMS nas operações de transferência. Acrescenta que como resultado do trabalho, foram apresentadas conclusões comparativas, entre os componentes utilizados pela ArcelorMittal na determinação da base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais e aqueles que seriam aceitos pela Lei Complementar nº 87/1996 e pelas legislações dos Estados de São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo.

Assinala que para atender ao objetivo proposto, a “PwCai” dispôs as informações na mesma formatação da DIPJ entregue à Receita Federal do Brasil, apresentando cada rubrica dos custos que compõe os itens questionados, compreendendo: a) data; b) código do produto; c) descrição do produto; d) unidade; e) quantidade total produzida; f) custo total do produto; g) custo unitário do produto; h) detalhamento do custo unitário objeto de transferência.

Aduz que dessa forma, o laudo técnico verificou que são considerados como componentes do custo das mercadorias transferidas pela empresa os gastos empregados direta e indiretamente no produto objeto da operação. Esclarece que se constatou que compreende o custo das mercadorias: a matéria-prima, material secundário, mão-de-obra, acondicionamento, depreciação, manutenção e serviços fixos e variáveis empregados na atividade operacional da empresa, mas não ligados diretamente ao processo produtivo.

Observa que diante do comparativo realizado, foi apresentado um paralelo entre o custo apurado pela empresa com o custo que deveria ser apurado de acordo com a legislação complementar e a estimativa de arbitramento da fiscalização baiana (cf. Anexo III – DIPJ x Rubricas do Custo, do Laudo Técnico), destacando a diferença de crédito de ICMS apurada. Ressalta que parte das informações geradas foi utilizada pela fiscalização

Reporta-se sobre o caráter confiscatório da penalidade.

Observa que a Fiscalização imputou à empresa penalidade no percentual de 60% sobre o valor do imposto a recolher, com fulcro no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96.

Destaca recente decisão do Supremo Tribunal Federal, assentando como limite do não confisco na aplicação de penalidades tributárias o patamar de 25% do valor do tributo, conforme excerto do voto condutor do acórdão, redigido pelo Min. Rel. Celso de Mello.

Conclusivamente, requer o cancelamento da penalidade aplicada, sob pena de afronta ao princípio do não confisco (art. 150, IV da CR/88). Caso não se decida pelo cancelamento da penalidade exigida, ad argumentandum, necessário ao menos reduzi-la para patamares mais razoáveis, menos restritivos de direitos fundamentais do contribuinte, mais adequados às circunstâncias do caso e à finalidade sancionatória imbuída no dispositivo legal, expurgando-a do excesso constitucional.

Finaliza requerendo o cancelamento do crédito tributário exigido. Requer, ainda, subsidiariamente, o cancelamento ou redução da multa aplicada.

À folha 314, a 2<sup>a</sup> CJF deliberou por converter o feito em diligência, com vistas a que os autuantes refizessem o demonstrativo de débito, incluindo, na base de cálculo das transferências, as rubricas energia elétrica e refratários.

As folhas 320/325, os autuantes cumpriram a diligência solicitada, o que reduziu o valor lançado de R\$555.505,88 para R\$333.161,38 (demonstrativo mensal à folha 327).

As folhas 344/350, o Sujeito Passivo volta a se manifestar, reiterando parte dos argumentos já deduzidos em sua peça recursal.

À folha 385, um dos autuantes se manifesta, apenas reiterando os argumentos anteriores e solicitando, não obstante o pedido de exclusão dos itens “energia elétrica” e “MAP Refratários”, que o AI seja julgado procedente em parte, no montante de R\$555.505,88.

## VOTO

Quanto ao novo pedido de diligência deduzido, denego por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da minha convicção.

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade ao fundamento de ausência de comprovação da utilização indevida dos créditos, penso que tal questão se encontra parcialmente superada, pois o próprio contribuinte juntou petição, às folhas 227/229, mediante a qual acolhe parte do lançamento fiscal, especificamente a glosa dos créditos relativamente aos itens “serviços fixos”, “depreciação/amortização”, “serviços variáveis”, “materiais de manutenção”, “serviços de manutenção” e “despesas ger/recic”, conforme esclarece à folha 227. À folha 230, o Sujeito Passivo acosta comprovante do recolhimento do montante atualizado de R\$434.640,67. Entendo que não merece acolhida a alegação recursal nesse ponto.

Ademais, se a sua conta gráfica não apresentava saldo devedor no período autuado, cabe ao Recorrente acostar provas do fato impeditivo alegado, o que não ocorreu.

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 custo deixa transparecer uma atitude influenciada por determinada corrente teórica, cujo critério classificatório nos dá pistas que acabam por conduzir à 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 custo referidas pela lei se situam, 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/custos indiretos como o primeiro delimitador para apuração da base de cálculo. Ou seja, elegeram-se apenas algumas “classes” de custos, 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<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO JJF Nº 0255-11/16**

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

**"1<sup>a</sup> 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<sup>a</sup> 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, 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 energia elétrica e material refratário, à luz da jurisprudência mais recente dessa Corte, que tem acolhido a inserção na base de cálculo das operações autuadas, dos itens citados, dadas as características da atividade desenvolvida pela autuada.

De fato, o processo produtivo da indústria siderúrgica guarda peculiaridades em relação aos demais setores da atividade econômica, na medida em que o uso da energia elétrica entra diretamente no processo fabril da empresa, situação semelhante ao material refratário.

Assim, acolho, parcialmente, as alegações recursais para incluir na base de cálculo das operações autuadas a “energia elétrica” e o “material refratário”.

Considerando que a diligência, realizada pelos autuantes, reduziu o valor lançado (conforme folhas 342/345), acolho o resultado apurado, reduzindo o valor lançado para R\$333.161,38, em conformidade com o demonstrativo de débito acostado à folha 327.

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 inconstitucionalidade;  
...”*

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\$333.161,38, em conformidade com o demonstrativo de débito mensal à folha 327.

## VOTO DIVERGENTE

Discordando em parte do ilustre relator, inicio o meu entendimento citando o que afirma Marco Aurélio Greco ao analisar situação idêntica e demonstrando que, o quanto decidido nesta egrégia Câmara de Julgamento Fiscal, deixa a denotar uma total subversão à ordem jurídica:

*A Constituição Federal consagra uma Federação solidária em que todos os Estados estão em posição de igualdade, o que impede sejam adotados atos unilaterais de bloqueio ou neutralização da eficácia da legislação alheia. O Poder Judiciário é a Instituição Nacional competente para editar decisões que inibam a eficácia de quaisquer leis ou atos normativos estaduais. Antes do seu pronunciamento em ação proposta pelo Estado que se julgar afetado (ADI ou ACO), qualquer ato unilateral estadual que impute à legislação alheia a pecha de violadora da Constituição ou na LC nº 24/75 agride o Pacto Federativo.*

Como se entende, o Auto de Infração diz respeito à interpretação do que venha a ser custo de fabricação, ou custo de produtos, e sua abrangência na determinação da base de cálculo do ICMS quando se tratar de tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa. Será que existem dois custos diferentes para o mesmo produto a depender do entendimento do Fisco baiano?

Foi a Recorrente penalizada por haver utilizado como base de cálculo do ICMS o montante calculado seus custos de produção, atividade industrial, em virtude de uma interpretação literal dada pelos prepostos autuantes do que está contido na Lei Complementar 87/96, que assim está redigida:

*“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*

A conceituação do que venha a ser “matéria prima”, “material secundário”, “mão de obra” e “acondicionamento”, vai muito além do entendimento simplório dado pelos prepostos autuantes, acatado pela Junta Julgadora em sua decisão e corroborado pelo ilustre julgador, que estranhamente em sua peça de relatoria afirma:

*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 se situam, 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.*

Tal qual os inventores do renascimento, o relator cria um novo conceito de segmentação de custos, em “classes” com itens que as compõem, sendo que as “classes” compõem uma “classificação teórica” a ser procurada na literatura (qual?).

E, ironicamente, afirma, indo de encontro ao próprio conceito: *“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 se situam, 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.”*

Trago o que afirma o Professo Roberto Biasio, tão ao gosto do ilustre relator, que o cita em se tratando de “custos diretos de fabricação”, ao tratar da Contabilidade de Custos, assim se expressa:

*O objetivo da contabilidade de custos é a avaliação dos estoques buscando chegar ao resultado do exercício, para que isso aconteça são utilizados sistemas de custeio integrados à contabilidade, onde os gastos são dispostos em contas e alocados aos produtos, que por sua vez, irão compor os estoques. Existem vários sistemas de custeio, mas nem todos eles podem ser considerados como sistema de custeio integrado à contabilidade, por não atenderem todas as exigências estabelecidas, principalmente, no que se refere à alocação dos custos indiretos.*

*Os custeios por absorção ou RKW podem ser utilizados para esse fim. Para fins do estudo, será utilizado o custeio por absorção, tendo em vista de ser o sistema que é mais utilizado quando se trata de sistema de custos integrado à contabilidade, além de ser o mais prático e adequado para os objetivos do estudo.*

#### *Métodos de Rateio/Alocação dos Custos Indiretos de Fabricação*

*Relacionar os custos indiretos com os produtos que são fabricados ou com os serviços que são prestados é uma tarefa que exige bastante cautela. Os critérios para alocar esses custos não identificados diretamente aos produtos podem gerar informações bem diferentes, dependendo do método utilizado e, com isso, levar a diferentes decisões em tomadas de decisão, podendo inclusive ser opostas.*

*Seguindo os relatos de Megliorini (2007), em decorrência de novos métodos de produção e do avanço da tecnologia está sendo possível sistematizar o processo produtivo, logo, muitas atividades podem ser executadas sem a necessidade de participação direta de pessoal em cada etapa, ou seja, os mecanismos automatizados vêm substituindo o trabalho braçal. Tão logo isso acontece, é possível notar um crescimento gradativo dos custos indiretos de fabricação.*

Como se pode ver, não se pode limitar a uma interpretação literal, a conceituação de custos de produção, e muito menos a um entendimento simplista que não atende aos pressupostos contábeis e gerenciais, que cada empresa tem em sua atividade.

Como na legislação baiana não se encontra lei, decreto, instrução normativa, portaria ou qualquer outro dispositivo legal, que defina o que venha a matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, não é menospreso tomar “emprestado” o que já foi definido por outro Estado da Federação, no caso, Minas Gerais, que em seu RICMS, artigo 43, assim define:

#### *Art. 43*

...  
*IV a.4) caso o remetente seja industrial e a mercadoria se destinar a centro de distribuição de mesma titularidade, a base de cálculo do imposto poderá ser definida em regime especial, observado o disposto neste Regulamento, não podendo, em nenhuma hipótese, ser inferior ao custo da mercadoria produzida, assim entendido como a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento da mercadoria, nos termos dos §§ 2º e 3º deste artigo;*

(...)

*§ 2º Para os efeitos do disposto nas subalíneas “a.4” e “b.2” do inciso IV do caput deste artigo, considerar-se-ão, como integrantes do custo da mercadoria produzida, relativamente:*

*I - à matéria-prima: o custo da matéria-prima consumida na produção, nele incluídos os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção;*

*II - ao material secundário: o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica;*

*III - à mão-de-obra:*

*a) humana: o custo da mão-de-obra pessoal, própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários;*

*b) tecnológica: os custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros;*

*IV - ao acondicionamento: todos os custos, diretos e indiretos, necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica.*

*§ 3º Ainda nas hipóteses das subalíneas “a.4” e “b.2” do inciso IV do caput deste artigo, será observado o seguinte:*

*I - os custos serão apropriados por fase de produção, apurando-se os valores dos produtos em elaboração e acabados;*

*II - para a avaliação dos estoques será utilizado o custo médio ponderado móvel;*

*III - os custos incorridos em período de inatividade serão incorporados aos estoques de produtos em elaboração ou acabados.*

Nenhum demérito terá o Fisco baiano ao aceitar o que já foi definido por outros Fiscos, devendo, humildemente, seguir o que “já está pronto” e não criar situações que afrontam os princípios constitucionais da não cumulatividade, no caso do ICMS, da legalidade e da própria segurança jurídica.

O entendimento do Fisco baiano, reduzindo o direito constitucional ao crédito que tem a Recorrente, vai de encontro à própria Lei Complementar que no seu artigo 20 assim determina:

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

Também a argumentação apresentada pelo ilustre relator sobre o fato de não haver a Recorrente comprovado a não utilização do crédito, irregularmente glosado, é digna de admiração. Os prepostos autuantes tiveram acesso aos registros fiscais da empresa, seja ao manusear a documentação que lhe foi disponibilizada, seja através os registros existentes no depositário fiscal do Estado, que servem de prova ao que afirma a Recorrente. Ou seria querer “dar muito trabalho” aos autuantes?

O STJ, no REsp. 1.250.218/ES, Segunda Turma, com relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, em se tratando de escrituração fiscal, quanto ao trabalho que deva ser feito pelos autuantes, assim se expressou:

*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 incontrovertido 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. (...).*

Ainda de relação à Conta Corrente Gráfica do ICMS, a Recorrente, em seu Recurso Voluntário, externou a inconformidade com a recusa dos autuantes de reverem a mesma, assim se expressando:

*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.*

Apresentou a Recorrente, tanto em sua peça defensiva inicial, quanto em seu Recurso Voluntário, discriminativo da aplicação dos itens glosados e sua integração ao processo produtivo, constituindo custos da fabricação dos produtos, sendo que sem os referidos “insumos”, impossível efetuar a fabricação dos produtos analisados.

A decisão proferida pela Junta Julgadora e, seguida pelo ilustre julgador contraria o disposto no texto constitucional, ao não acatar 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.

Fugindo da estreita visão adotada pelos prepostos autuantes, numa evolução, que considero significativa, admite-se a inclusão dos itens “energia elétrica” e “refratários”, sob a alegação de tratar-se de situação especial, o processo produtivo da Recorrente.

Esta evolução de conceito de custo, em especial em atividades extractivas, teve o reconhecimento do Estado da Bahia, muito embora restrito, até agora, ao setor de combustíveis, como o disposto na Lei nº 14.030, de 12.12.2018, que assim determinou:

*LEI N° 14.030 DE 12 DE DEZEMBRO DE 2018*

(Publicada no Diário Oficial de 13/12/18)

*Altera a Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, e dá outras providências.*

*O GOVERNADOR DO ESTADO DA BAHIA, faço saber que a Assembleia Legislativa decreta e eu sanciono a seguinte Lei:*

*Art. 1º Fica acrescentado o § 12 ao art. 17 da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, com a seguinte redação:*

*“§ 12 Para efeito de aplicação da norma constante nos incisos I e II do § 8º deste artigo, tratando-se de estabelecimento que exerce a atividade econômica de fabricação de produtos do refino de petróleo e de gás natural, classificada no código 1921-7/00 da CNAE, e desempenha processo de produção conjunta ou movimentação de petróleo, gás natural e dos seus respectivos derivados, deverá ser observado o seguinte:*

*I – nas operações de transferências de petróleo, gás natural e dos seus respectivos derivados produzidos pela empresa e realizadas a partir de estabelecimentos filiais (terminais), adotar-se-á como base de cálculo o custo da mercadoria produzida constante da nota fiscal de entrada mais recente da mercadoria nos terminais, de produtos fabricados pela empresa, observado o disposto no inciso II deste parágrafo;*

*II - no processo de produção conjunta de derivados de óleo e gás, os custos incorridos em todas as etapas de processamento com matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, poderão ser apropriados pelo método contábil denominado de “custeio por absorção” e rateados conjuntamente a todos os produtos acabados e em elaboração (intermediários), com base no volume produzido e seus respectivos valores médios de realização (método do valor de mercado), considerando a distribuição de custos, realizada segundo a proporção da receita alcançada pelo conjunto de produtos produzidos, observada a indissociável participação da matéria prima original e demais custos de produção associados na composição de todos os produtos gerados;*

*III - consideram-se custos de matéria-prima todas as mercadorias, produtos naturais ou semimanufaturados que necessitam ser submetidos a um processo produtivo para se tornar um produto acabado, incluindo nesta classificação os produtos em elaboração (intermediários), uma vez que é necessário que sejam reprocessados dentro da mesma cadeia produtiva;*

*IV - consideram-se custos de materiais secundários aquilo que se integra de forma física ou química ao novo produto, bem como aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades no processo de produção conjunta, independentemente de sua integração física ao novo produto, excluídas desse conceito as contas de custo atinentes a depreciação, manutenção e amortização;*

*V – na hipótese em que a mercadoria produzida seja decorrente da mistura (degradação) de outros produtos acabados ou semiacabados, em unidade produtiva, o custo do novo produto será composto pelos custos dos produtos utilizados nesse processo de degradação, sendo considerados como matéria-prima, inclusive para efeitos de atendimento do art. 22-B desta Lei”. (NR)*

*Art. 2º O disposto no § 12 do art. 17 da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, com a redação dada por esta Lei, aplica-se a ato ou fato pretérito, nos termos do disposto no inciso I do art. 106 da Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, exceto em relação aos lançamentos de ofício efetuados até a data de publicação desta Lei, e não autoriza a restituição ou a compensação de importâncias já pagas.*

*Art. 3º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.*

A evolução da legislação do Estado da Bahia leva a que, baseado no princípio da impossibilidade de tratamento diferente para as mesmas atividades (industrias), e não produtos, com certeza ensejará a reforma de entendimento (errôneo) do que venha a ser “custo de produção” que é dado neste processo, e assim, reconhecer que não se pode ter dois custos para os mesmos produtos, um “custo legal e contábil”, e, outro, o “custo inventado pelo Fisco baiano”.

Pelo que analisei, convicto do meu entendimento, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em apreço.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0013/18-7, lavrado contra ARCELOMITTAL BRASIL S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$333.161,38**, 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.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Fernando Antônio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): José Roservaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Leonel Araújo Souza.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de junho de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS