

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0002/19-3  
**RECORRENTE** - ARCELORMITTAL BRASIL S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0206-01/19  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 09.09.2020

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0151-11/20-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas operações de transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o 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. Razões recursais insuficientes à reforma da Decisão recorrida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0245-03/19, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 08/05/2019, interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 758.888,43 acrescido de multa de 60%, tendo em vista a infração abaixo, nos períodos de Janeiro/2015 a Dezembro/2018:

*Infração 01 – Utilizou indevidamente 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.*

*O presente trabalho tem amparo nas decisões do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF) e na Lei Complementar 87/96 (art. 13, §4, II), que, no caso deste Auto de Infração, diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO (CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA) nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS envolvendo PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (em outras unidades da Federação) que foram FABRICADOS EXCLUSIVAMENTE PELA EMPRESA, ATRAVÉS DOS ESTABELECIMENTOS REMETENTES, e TRANSFERIDOS para a FILIAL localizada neste Estado. AUDITORIA PARA O EXERCÍCIOS DE 2015 A 2018.*

*Trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL DE ICMS em decorrência de ERRO DA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS com o consequente pagamento do ICMS a menor do o devido, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração.*

O autuado apresentou impugnação (fls. 59 a 78) e informação fiscal prestada pelo autuante (fls. 181 a 186), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 1ª JF que após julgou Procedente (Fls. 204 a 224) nos seguintes termos:

### VOTO

*Versa o Auto de Infração em exame sobre 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 do devido processo legal, no seu sentido amplo, haja vista que o trabalho fiscal levado a efeito pelos autuantes foi fundamentado na Lei Complementar 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, 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 tratar-se de itens não integrante 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 conceitos.*

*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 consulta realizada no sistema da SEFAZ/BA pelos Julgadores que compõem esta Junta de Julgamento Fiscal, em todo o período objeto da autuação - 2015 a 2018 - a empresa sempre teve saldo devedor, declarado mensalmente em suas DMAs (Declaração Mensal de Apuração). Ou seja, 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. Vale dizer que 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.*

*Assim sendo, indefiro o pedido de diligência/perícia com fulcro no art. 147, I, "a", II "a" do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) aprovado pelo Decreto nº 13.780/12.*

*No mérito, no que tange à alegação defensiva de impossibilidade de a 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 redefini-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:*

*“1ª 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.”*

*“1ª 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.”*

*“1ª 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 C/JF Nº 0067-11/16

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO FIXADA PELA UNIDADE DA FEDERAÇÃO DE ORIGEM SUPERIOR À ESTABELECIDADA 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 de 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 indubitoso 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 inconstitucionalidade 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 inexistente 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 encontram-se estabelecidas no artigo 108 do RPAF/BA/99.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.*

Inconformado com a Procedência do Auto, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 231 a 242) com base no Art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Em seu Recurso Voluntário, solicita reforma da Decisão recorrida e o cancelamento do crédito tributário remanescente, tendo em vista a carência de legalidade da glosa de créditos escriturais de ICMS apropriados pela Empresa, ou 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, especialmente em relação aos itens “Água”, “Provisão de frete”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”, 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.

Inicialmente chama a atenção da guerra fiscal que atinge o referido Auto, 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 e que tendo em vista que o direito de crédito do Estado de destino vincula-se tão somente ao “montante cobrado” nas operações anteriores (art. 155, §2º, I, da CR/88), não pode, portanto, o Estado de destino, questionar ou sequer ir contra o que está previsto em lei, estando sujeito ao ferimento do Pacto Federativo, Estado Democrático de Direito, e, igualmente, à segurança jurídica.

Alega 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).

Cita ainda que a base de cálculo está de acordo 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, pois 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.

Diz 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.

Afirma que em consonância com a legislação dos estados de origem, a base de cálculo do ICMS relativamente às operações interestaduais deve abarcar não somente os gastos previstos na literalidade do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, mas também aqueles que permanecem em discussão no caso dos autos. Além disso, a base de cálculo não pode ficar aquém das possibilidades econômicas de mensuração do fato gerador do ICMS nas transferências interestaduais.

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, conforme coloca no RV:

*TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO AO FORNECEDOR NA ORIGEM. PRETENSÃO DO ESTADO DE DESTINO DE LIMITAR O CREDITAMENTO DO IMPOSTO AO VALOR EFETIVAMENTE PAGO NA ORIGEM. DESCONSIDERAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO. IMPOSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO. LEI. AUTORIZAÇÃO. AUSÊNCIA. (...)*

*5. Se outro Estado da Federação concede benefícios fiscais de ICMS sem a observância das regras da LC 24/75 e sem autorização do CONFAZ, cabe ao Estado lesado obter junto ao Supremo, por meio de ADIn, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado - como aliás foi feito pelos Estados de São Paulo e Amazonas nos precedentes citados pela Ministra Eliana Calmon - e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território. Vide ainda: ADI 3312, Rel. Min. Eros Grau. DJ. 09.03.07 e ADI 3389/MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJ. 23.06.06). (...)*

*7. Recurso ordinário em mandado de segurança provido em parte. (STJ, RMS 31714/MT, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe 19/09/2011)*

Defende que 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.

Diz que, 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.

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

Expõe que 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. E cita a função de cada um deles, conforme descrito a seguir:

*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 imediata e integralmente, a Empresa não poderá obter o produto final com a qualidade que lhe é peculiar.*

*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.*

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, com fulcro no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, o que afronta o princípio do não confisco (Art. 150, IV da CR/88) motivo pelo qual solicita o cancelamento da penalidade.

## **VOTO VENCIDO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte, nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF, inconformado com a decisão da 1ª JF que julgou Procedente o Auto de Infração Nº **206891.0002/19-3** lavrado em 08/05/2019, que exige o valor histórico de R\$758.888,43 acrescido de multa de 60%, nos períodos de Janeiro/2015 a Dezembro/2018 *por ter utilizado indevidamente 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 alega que 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.

Justifica 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 afronta à segurança jurídica.

Diz que, se o Estado da Bahia se sente lesado pela legislação dos Estados de origem, que busque a satisfação de seus direitos junto ao Supremo Tribunal Federal e não junto aos contribuintes que atuam em seu território de forma séria e de modo a possibilitar a geração de riquezas e empregos!

Isto posto, requer que seja declarada a integral improcedência das exigências fiscais, pois

vedada a possibilidade do Estado de destino em deliberar individualmente a inconstitucionalidade da legislação do Estado de origem; 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.); e em razão da manifesta boa-fé do contribuinte, efetivando, desse modo, o princípio da proteção da confiança e da segurança jurídica.

Conforme se observa, inicialmente o Recurso Voluntário baseia-se na alegação de que está sendo cobrado a título de utilização de crédito de ICMS a maior em operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa afrontando o previsto nas legislações da origem (SP e MG) das mercadorias.

Além destas razões, a Recorrente também reafirma a natureza dos itens remanescentes glosados pela fiscalização, quais sejam os custos das mercadorias assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, § 4º, II da LC 87/96).

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

Alega que 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.

Reforça que 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*).

Cita também a publicação da 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, que apesar de aplicada 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. Significa dizer 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.

E por fim, 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.

O auto foi lavrado tendo em vista o disposto no Art. 309, § 7º do RICMS/BA, que diz “*se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação*”.

Assim sendo, restou claro que o crédito utilizado a maior, em virtude das transferências interestaduais, baseou-se na restritiva do Art. 13, § 4º da LC 87/96 por se tratar do que venha a ser a base cálculo nestas operações:

*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;*

...

*§ 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;*

Primeiramente, cabe destacar que não compete a este órgão julgador decidir acerca da inconstitucionalidade da norma, mas tão somente, julgar baseado no disposto na legislação estadual. E analisando a redação acima transcrita, fica claro que a base de cálculo é composta pelo custo da mercadoria produzida, por esta razão passo a analisar as demais alegações do recurso.

Mister se faz entender o que é Custo da Mercadoria Produzida. Se analisarmos o disposto na referida Lei, esta restringe o custo à “*soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*”.

No caso em lide, a fiscalização excluiu da base de cálculo as rubricas: “**Água**”, “**Provisão de frete**”, “**MAP Eletrodos**”, “**MAP Cilindro Disco**”, “**MAP Gases Comb**”, “**MAP Outros**”, por entender não serem tais rubricas partes integrantes nem de matéria prima, nem de mão-de-obra, nem de material secundário, tampouco acondicionamento previstos na Lei.

Entretanto, no que tange a correta denominação contábil, o custo de produção consiste em todos os valores a serem desembolsados para colocar o produto à disposição do cliente, dentre eles, o custo dos materiais, a depreciação, a mão de obra, frete, embalagens, dentre outros. Refere-se especificamente ao custo em atividades industriais.

Analisando inclusive o §12, do Art. 17 da Lei nº 7.014, acrescentado pela Lei nº 14.030/18, citado pela Recorrente, mesmo em se tratando de um dispositivo aplicado para atividades de refino de petróleo, o conceito de material secundário abarca 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.

Fica claro que no custo de produção, abarca também os materiais secundários.

Neste sentido, concordo com o entendimento externado pelo contribuinte de que 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, repassados no preço, e que 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).

Em face ao exposto, a infração imputada ao autuado subsiste em parte, em relação aos itens (“Materiais Manutenção”, “Deprec. Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec./Amort Recir” e “Provisão de Frete”), uma vez que tais produtos não fazem parte do custo da mercadoria produzida, assim não incorpora 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.

Já em relação, ao cancelamento da multa aplicada, foge à competência desta Câmara de Julgamento Fiscal, conforme previsto no Art. 167, inciso I do RPAF aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Entretanto, vale ressaltar que baseado no Art. 45, as multas previstas nos incisos II, III e VII do Art. 42 poderão ser reduzidas em até 35% se pagas antes de inscrição em Dívida Ativa ou 25% se pagas antes do ajuizamento da ação de execução do crédito tributário.

Em consequência de todo o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

#### **VOTO VENCEDOR**

Com a devida *venia*, dirijo parcialmente da decisão da ilustre Relatora, que proveu parcialmente o Recurso Voluntário, o qual se fundamenta basicamente na irresignação do recorrente de na Decisão recorrida manter a glosa dos créditos fiscais de ICMS em relação aos itens “Água”, “Provisão de frete”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”, quando das transferências interestaduais com produtos por ele industrializados, por defender o recorrente que fazem parte do custo do seu processo industrial siderúrgico.

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir a utilização a maior de crédito fiscal de ICMS, com base de cálculo superior ao legalmente estabelecida no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, em razão da base de cálculo utilizada na transferência interestadual entre filiais das mercadorias, produzidas pelo próprio contribuinte, não corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Da análise das funções que o recorrente descreve das referidas rubricas no processo produtivo na filial de origem, de modo a considerá-las como materiais secundários, vislumbra-se que, apesar da essencialidade das mesmas em seu processo industrial, não há como enquadrá-las ao custo da mercadoria produzida, entendida como: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante previsão legal.

Ressalte-se que no processo industrial as matérias-primas são os insumos de produção mais aplicados no produto industrializado. Já os materiais secundários são os utilizados quantidade no processo produtivo, servindo para complementar ou até dar o acabamento necessário ao produto, como nos típicos casos da cola e prego na mesa e de botões em uma confecção.

No caso concreto, observa-se que, segundo descreve o próprio recorrente, a água é necessária no processo industrial siderúrgico no: altos-fornos, lingotamento contínuo, laminação, aciaria e central térmica, inclusive entrando em contato com o bem sob fabricação. Todas essas atribuições citadas limitam-se unicamente à função de cessar o processo produtivo, ou seja, de interromper o processo siderúrgico e eliminar o calor incidente na peça sob transformação. Contudo, a água não se agrega ao produto de modo a se caracterizar como material secundário.

Assim, apesar de essencial, como são todos os insumos fabris, a água não se enquadra na dita rubrica de material secundário.

Os eletrodos para solda, segundo o recorrente, servem de proteção aos rolos pelos quais transitam as peças de aço. Em consequência, apesar de essencial ao processo produtivo, tal insumo não se enquadra como material secundário pelos motivos já expostos.

Já os cilindros de laminação, segundo o recorrente, são aplicados para pressionar as placas de aço na modelação e espessura do material nas fases de industrialização. Diz que os cilindros recebem todos os impactos e sofrem danificações, sendo retirados constantemente. Portanto, apesar de essencial ao processo produtivo, caracterizam-se como peça de reposição de ativo imobilizado.

O gás mistura/combinação, segundo o recorrente, tem a função de manter a temperatura nos fornos nos níveis necessários para a produção da placa de aço, ao medir o teor de oxigênio nos fornos de reaquecimento das placas de silício, de modo a se controlar a exata quantidade de oxigênio a ser injetada nos fornos. Logo, o insumo gás mistura/combinação atua como termômetro no controle da temperatura e não compõe o produto de modo a se caracterizar como material secundário.

Por fim, “outros custos”, segundo o recorrente, tratam-se de produtos químicos, bobinas de trefilação, cubas, transporte interno de empilhadeiras, armazenagem e movimentação de matéria-prima, embalagens **retornáveis**, os quais se tratam de materiais de uso consumo e jamais se enquadrariam nas rubricas estabelecida no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96.

Do exposto, em que pese concordar com o voto da i. Relatora no tocante à rubrica provisão de frete, assim como da consignação de que a análise do cancelamento da multa aplicada o CONSEF falece de competência, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## 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, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0002/19-3**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$758.888,43**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.

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

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Evalda de Brito Gonçalves, Leonel Araújo Souza e Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de Julho de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES- PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS