

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0024/17-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ARCELORMITTAL BRASIL S/A.
RECORRIDOS - ARCELORMITTAL BRASIL S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0065-03/19
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 23.09.2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0166-11/20-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. O sujeito passivo fez uso de crédito fiscal, calculado sobre uma base de cálculo, na transferência interestadual, superior à estabelecida na Lei Complementar nº 87/96, pois não restringiu apenas aos custos referentes à matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Ajustes realizados, após a realização de diligência, reduziram o valor originalmente lançado. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário conta a decisão de piso que julgou Procedente em Parte Auto de Infração, lavrado em 23/08/2017, o qual exige ICMS no valor de R\$1.244.566,35, mais multa de 60%, imputando ao autuado a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida no inciso II, do § 4º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Trata-se de estorno de crédito fiscal de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais, com o consequente pagamento do imposto a menor que o devido.

Período: agosto a dezembro de 2012 e janeiro a dezembro de 2013.

Enquadramento Legal: art. 309, §7º, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Multa Aplicada: alínea “a”, do inciso VII, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Descrição dos fatos:

“O presente trabalho tem amparo nas decisões do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF) e na Lei Complementar 87/96 (art. 13, §4, II), que, no caso deste Auto de Infração, diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO (CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA) nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS envolvendo PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (em outras unidades da Federação) que foram FABRICADOS EXCLUSIVAMENTE PELA EMPRESA, ATRAVÉS DOS ESTABELECIMENTOS REMETENTES, e TRANSFERIDOS para a FILIAL localizada neste Estado. AUDITORIA PARA O EXERCÍCIO DE 2013”.

“A Lei Complementar no 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”.

“Como visto, por força de mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo (BC) do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II”.

“Isso posto, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF, acaso existente), energia, combustível etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal”.

“Finalmente, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico (fls. indicadas no índice), quanto em meio eletrônico (fls. indicadas no índice) onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto, quais sejam:”

“MP SUCATA; MP GUSA; MP MINÉRIOS; MP LIGAS Al Zn; MP OUTRAS; EMBALAGEM; MÃO-DE-OBRA; SERVIÇOS VARIÁVEIS; DESP GER RECIRC; MÃO-DE-OBRA RECIRC; MP ANTRACITO; MP COQUE; MP CARVÃO; MP FUNDENTES; MAP REFRAATÓRIOS; MAP ELETRODOS; MAP CILINDRO DISCO; MAP GASES COMB; MAP OUTROS; ENERGIA ELÉTRICA; MATERIAIS MANUTENÇÃO; ÁGUA; DEPREC AMORTIZ; SERVIÇOS FIXOS; SERVIÇOS MANUTENÇÃO; DEPREC AMORT RECIR; PROVISÃO DE FRETE”.

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

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

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

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

Após a devida instrução processual, a 1ª JJF decidiu pela Procedência Parcial, com base nos fundamentos abaixo colacionados:

VOTO

O presente Auto de Infração, trata da exigência de ICMS pela utilização indevida de crédito fiscal do imposto nas operações interestaduais de transferências, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

O autuado arguiu a nulidade do lançamento, alegando ausência de análise individualizada da funcionalização dos materiais componentes do custo da mercadoria, padecendo de motivação e cerceando-lhe o direito da ampla defesa.

Todavia, não assiste razão ao autuado, uma vez que o lançamento obedeceu a todos os requisitos previstos na norma, para validade e consequente produção de efeitos, especialmente quanto à observância do art. 39 do RPAF/99, Decreto nº 7.629/99, sendo que os atuantes produziram os competentes demonstrativos, devidamente entregues ao sujeito passivo, em especial o de fls. 40 a 46, onde consta a devida justificativa com relação à exclusão de itens na composição da base de cálculo legal de transferência interestadual. Ademais, o impugnante compareceu em sede de defesa, abordando com clareza e precisão todos os aspectos do lançamento realizado, demonstrando ter plena ciência dos motivos da autuação, não se podendo falar da presença de cerceamento de defesa.

Afasto, ainda, a alegação defensiva de que a multa aplicada na presente autuação seria confiscatória, uma vez que a mesma tem previsão legal no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e de acordo com o inciso I, do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, também não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, ao apelo de equidade, consoante o art. 176, III, “c” do mesmo diploma legal acima mencionado.

Em relação ao mérito, o cerne da questão ora guerreada, envolve a interpretação do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, delimitador da composição da base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, cujo rol (custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento) foi tomado pela fiscalização estadual como taxativo, enquanto o autuado o considera apenas exemplificativo.

Dessa forma, os gastos, como por exemplo: manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, que o autuado incluiu na sua base de cálculo, nas transferências em exame, por considerar incluso

no conceito de mercadoria produzida, foram expurgados pelos autuantes, considerando que tais rubricas não fazem parte do conceito de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Visando elucidar a controvérsia acima externada, passo a fazer a seguinte análise:

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96:

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

(...)

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

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

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

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

Esta definição da base de cálculo, disposta no inciso II da Lei Complementar, não buscou associar a definição de custo de produção com a contabilidade de custos. Se o legislador tivesse intenção de aplicar o conceito de custo de produção estabelecido pela contabilidade de custos, não haveria de fazer a ressalva contida na norma que restringe os itens que a contabilidade associa ao custo de produção. Por outro lado, o estabelecimento da base de cálculo pela lei complementar não exige que se produza uma contabilidade paralela. 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.

Não pode haver outra interpretação senão a de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas pelo remetente, deve ser composta apenas pelos itens do custo de produção expressamente estabelecidos. Se a intenção do legislador fosse estabelecer como base de cálculo o custo de produção na forma entendida pela contabilidade de custos, não haveria de redefini-lo expressamente como fez na Lei Complementar.

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

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

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

Portanto, considero correto o procedimento fiscal, cuja apuração do crédito indevido foi efetuada com base na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os itens do custo de produção. A partir desses dados, foi efetuado o expurgo das parcelas relativas aos seguintes itens, por não serem parte integrante nem de matéria prima; nem de mão-de-obra; nem de material secundário; tampouco de acondicionamento: manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, e outros custos de produção, conforme descrição dos fatos, constante deste Auto de Infração.

Acrescento, ainda, que descabe a argumentação defensiva de que seu procedimento está amparado em legislação estadual de outras Unidades da Federação, haja vista que as normas complementares e a legislação tributária estadual devem estrita obediência às regras estabelecidas na Constituição Federal, e à Lei Complementar (LC 87/96).

Por fim, ressalto que a matéria discutida neste Auto de Infração já foi objeto de reiteradas decisões deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJP Nº 0351-12/13, CJP Nº 0404-11/13, CJP Nº 0296-12/15 e CJP Nº 0109-11/15, que tem mantido o entendimento de que a base de cálculo nas transferências interestaduais deve se

restringir ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento nos termos do art. 13, § 4º, II da LC Nº 87/96, não admitindo nenhum outro tipo de custo, diante da interpretação literal do referido dispositivo.

Todavia, nas recentes decisões na segunda instância desse Conselho de Fazenda, a exemplo dos Acórdãos CJP nºs 0436-12/17, 0426-12/17 e 0002-12/18, tem se mantido o entendimento de que os produtos “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão” e “MP Fundentes”, que foram expurgados pelos autuantes no levantamento fiscal, devem compor a base de cálculo nas transferências interestaduais por se tratarem de matéria prima.

Dessa forma, através de diligência requerida por esta Junta de Julgamento, foi solicitada a inclusão dos referidos produtos na base de cálculo que serviu para a apuração do imposto devido, o que culminou com a redução do débito para R\$848.112,52 (planilhas às fls. 174 a 179 e mídia à fl. 173), com a qual concordo.

Vale ressaltar que, na assentada do julgamento, o patrono da empresa apresentou Memorial, informando que em nova decisão da Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda (Acórdãos 0347-11/18), os produtos, energia elétrica e refratários, foram considerados como material secundário e, portanto, integrantes do custo para compor a base de cálculo nas transferências interestaduais. Informou, ainda, que visando reduzir a litigiosidade, optou pelo pagamento parcial do débito, aceitando a glosa quanto aos itens: serviços fixos, depreciação/amortização, serviços variáveis, materiais de manutenção, serviços de manutenção e despesas ger/recic. Por fim, solicitou nova conversão do processo em diligência, para reformular o crédito tributário, face ao pagamento mencionado.

No entanto, considero que a caracterização da energia elétrica e dos refratários como material secundário, ainda não está pacificado neste CONSEF, haja vista, inclusive o voto discordante abaixo transcrito, exarado no Acórdão 0395-12/18, inclusive posterior ao acima mencionado pelo autuado, cujo teor me alinho inteiramente:

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

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

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

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

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

Destarte, não há necessidade de nova diligência (art. 147, I, “a” do RPAF/99), uma vez que a redução do valor exigido para R\$848.112,52, do qual o contribuinte tomou ciência, já contempla o expurgo dos itens que consideramos como componentes da base de cálculo nas transferências interestaduais por se tratarem de matéria prima.

De tudo exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA EM PARTE** do Auto de Infração, de acordo com o demonstrativo de débito abaixo, devendo ser homologados os valores já recolhidos:

Data Ocorr	Data Vento	Base de Cálculo (R\$)	Aliq %	Multa %	Valor Histórico (R\$)
31/08/2012	09/09/2012	303.334,35	17,00	60,00	51.566,84
30/09/2012	09/10/2012	268.159,06	17,00	60,00	45.587,04
31/10/2012	09/11/2012	252.134,88	17,00	60,00	42.862,93
30/11/2012	09/12/2012	219.896,88	17,00	60,00	37.382,47
31/12/2012	09/01/2013	203.561,12	17,00	60,00	34.605,39
31/01/2013	09/02/2013	351.936,12	17,00	60,00	59.829,14
28/02/2013	09/03/2013	273.580,41	17,00	60,00	46.508,67
31/03/2013	09/04/2013	296.183,00	17,00	60,00	50.351,11
30/04/2013	09/05/2013	321.818,29	17,00	60,00	54.709,11
31/05/2013	09/06/2013	321.305,65	17,00	60,00	54.621,96
30/06/2013	09/07/2013	286.927,76	17,00	60,00	48.777,72
31/07/2013	09/08/2013	221.764,29	17,00	60,00	37.699,93
31/08/2013	09/09/2013	241.072,94	17,00	60,00	40.982,40
30/09/2013	09/10/2013	313.254,82	17,00	60,00	53.253,32
31/10/2013	09/11/2013	427.505,41	17,00	60,00	72.675,92

30/11/2013	09/12/2013	334.835,71	17,00	60,00	56.922,07
31/12/2013	09/01/2014	351.626,47	17,00	60,00	59.776,50
TOTAL DA INFRAÇÃO					848.112,52

Nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Irresignado com o remanescente, o recorrente interpôs o presente recurso objetivando a reapreciação da decisão de piso.

Inicialmente, informa a tempestividade recursal e tece um breve relato dos fatos.

Como preliminar de nulidade, aponta que a Decisão recorrida em nada versou a respeito da necessidade de realização da devida apuração do tributo no caso dos autos, com a verificação do saldo credor detido pela empresa ao tempo da autuação.

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

Entende que a exigência do valor do crédito escriturado, como se imposto fosse, não encontra respaldo na legislação do ICMS, pois estaria tornando a aquisição de mercadoria o fato gerador do imposto, desconsiderando as regras de apuração previstas na legislação e o princípio da não-cumulatividade, que impõe a compensação entre débito e crédito.

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

No mérito, afirma a necessidade de reforma integral da decisão para cancelamento das exigências fiscais relativas aos itens mantidos em discussão.

Ressalta que a chamada guerra fiscal atinge o presente caso, pois a interpretação do artigo 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96 dada pelo Estado da Bahia é distinta de outros Estados, principalmente aqueles remetentes das mercadorias. Destaca-se que, para o presente caso, as operações questionadas pelo Fisco dizem respeito às transferências interestaduais de mercadorias entre as unidades industriais da Empresa autuada, com origem nos Estados de São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro, principalmente.

Nesse sentido, assevera 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.

Pontua 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).

Apresenta 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.

Dessa forma, em consonância com a legislação dos estados de origem, defende que a base de cálculo do ICMS relativamente às operações interestaduais deve abarcar não somente os gastos

previstos na literalidade do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, mas também os gastos incorridos e que permanecem em discussão no caso dos autos – dentre os quais destaca-se, principalmente, os materiais refratários e a energia elétrica. Além disso, a base de cálculo não pode ficar aquém das possibilidades econômicas de mensuração do fato gerador do ICMS nas transferências interestaduais.

Traz decisões e jurisprudência sobre a matéria, concluindo 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.

Assim, requer seja declarada a integral improcedência das exigências fiscais, pois (i) vedada a possibilidade do Estado de destino em deliberar individualmente a inconstitucionalidade da legislação do Estado de origem; (ii) em razão da obrigatoriedade da utilização do custo real na determinação da base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais com produtos industrializados, em face da interpretação sistemática do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96 e da legislação dos Estados de Origem (art. 43, IV “a”, 4, Parte Geral do RICMS-MG/2002, nos termos dos §§ 2º e 3º c/c Decisão Normativa SP (DN) CAT nº 05/2005 etc.); (iii) em razão da manifesta boa-fé do contribuinte, efetivando, desse modo, o princípio da proteção da confiança e da segurança jurídica.

Faz uma análise interpretativa da adequada interpretação do art. 13, § 4º, II da LC 87/96, defendendo que a base de cálculo no caso em questão deve ser o valor do custo contábil e não uma parcela inferior. 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.

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

Assevera que se o imposto é exigido no Estado de origem a partir da interpretação conjunta do art. 13, §4º, II da LC 87/1996 com o art. 110 do CTN, tomando-se o respectivo rol de componentes do custo de produção como exemplificativo, é dever do Estado da Bahia, por força do princípio constitucional da não cumulatividade, admitir os créditos escriturados pelo estabelecimento destinatário, que não pode suportar a tributação em cascata, sem poder repassá-la aos contribuintes de fato.

Apresenta a natureza jurídica dos itens remanescentes glosados pela fiscalização. Componentes do custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, § 4º, II da LC 87/96), como segue abaixo:

- i. 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.
- ii. No tocante à energia elétrica consumida, por sua vez, a esmagadora maioria se destina à realização da atividade-fim da Companhia, vale dizer, é empregada na execução do processo industrial siderúrgico, servindo não apenas como força-motriz ao maquinário, mas também convertendo-se em energia térmica. Fica nítido, portanto, o caráter de insumo do processo produtivo, nos termos do art. 20 da Lei Kandir. Vale mencionar que o grupo siderúrgico ArcelorMittal Brasil S/A destina ínfima parcela da energia elétrica que adquire ao abastecimento de setores administrativos e à iluminação interna e externa dos seus

edifícios. Cabe ressaltar que o CONSEF vem considerando os custos relacionados ao presente item (PAFs nº 206891.0017/17-4 (1ª Câmara) e 206891.0018/17-0 (2ª Câmara) - docs. 03 e 04).

- iii. Já no tocante aos materiais refratários adquiridos pelo estabelecimento autuado, perfazem todos os elementos do conceito de produtos intermediários: são essenciais para o processo produtivo siderúrgico em que aplicados; são consumidos de forma imediata e integral, inclusive em contato físico com o produto siderúrgico em elaboração, restando exauridos em sua finalidade após um curto período de vida útil. Em sua específica aplicação na siderurgia, caracterizam-se como isolantes térmicos, sendo empregados no revestimento dos fornos a fim de viabilizar a fusão do produto siderúrgico em fase de elaboração. Sem a necessária atuação dos materiais refratários (a) não se atingiria a temperatura correta para o processo produtivo, e, (b) o material do ativo imobilizado (fornos) se fundiria com o próprio aço em fabricação. Cabe reforçar que o CONSEF também vem considerando os custos relacionados ao presente item (PAFs nº 206891.0017/17-4 (1ª Câmara) e 206891.0018/17-0 (2ª Câmara) - docs. 03 e 04).
- iv. Com efeito, 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. Além disso, a fuga de calor impediria ou tornaria excessivamente dispendiosa a manutenção da temperatura necessária para a fusão do minério utilizado como insumo no processo produtivo.
- v. 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.
- vi. 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.
- vii. 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.
- viii. 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.

Destaca as recentes decisões proferidas por este Eg. CONSEF (docs. 03 e 04) nos autos dos PAFs nº 206891.0017/17-4 (1ª Câmara) e 206891.0018/17-0 (2ª Câmara), no sentido de admitir que as rubricas

energia elétrica e refratários necessariamente compõem o custo de produção da mercadoria transferida.

Deste modo, o contribuinte pugna pela improcedência integral do crédito tributário relativo aos itens cuja discussão remanesce no caso dos autos, visto ser incontroverso 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.

Segue discorrendo sobre a natureza confiscatória da multa aplicada e conclui requerendo a procedência do Recurso Voluntário apresentado.

Considerando os pontos trazidos pela recorrente e os precedentes verificados em outros julgados deste CONSEF, Esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, na assentada de Julgamento realizada em 04/09/2019, deliberou, por unanimidade, a conversão do presente PAF em diligência à IFEP Comércio para que o Autuante adote as seguintes providências:

- a) Segregar os valores referentes às rubricas “Energia Elétrica” e “Refratários” do respectivo demonstrativo de débito;
- b) Refazer o demonstrativo;
- c) Dar ciência ao Contribuinte do resultado da Diligência.
- d) Após, retornar o PAF à este CONSEF para julgamento.

Em resposta (fls. 330/337), os autuantes procederam com o quanto determinado, apresentando novos demonstrativos, tanto em meio físico (amostragem) como em meio eletrônico (integralidade), sendo o débito reduzido de R\$848.112,52 para R\$ 618.572,21.

Em manifestação, o contribuinte pugna pela improcedência integral do crédito tributário remanescente em discussão pelas razões já expostas no Recurso Voluntário.

VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente em Parte Auto de Infração que imputa ao sujeito passivo a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida no inciso II, do § 4º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Inicialmente nos cabe analisar a preliminar de nulidade aventada.

Aduz a recorrente que a Decisão recorrida em nada versou a respeito da necessidade de realização da devida apuração do tributo no caso dos autos, com a verificação do saldo credor detido pela empresa ao tempo da autuação, o que acarretou em ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Informo que os autuantes, na informação fiscal apresentada, debruçaram-se sobre todos os pontos trazidos pelo contribuinte, e sobre a questão posta afirmaram que ao se creditar em valores maiores que o devido, a recorrente fez a apuração e pagamento de ICMS a menos, pois sua conta corrente mensal implicava sempre em valores a serem pagos ao Fisco.

No momento em que endossa a autuação, o julgador de piso está concordando com os termos da autuação, razão pela qual não prospera a nulidade apontada.

Ademais, afirmou o julgador que:

o lançamento obedeceu a todos os requisitos previstos na norma, para validade e consequente produção de efeitos, especialmente quanto à observância do art. 39 do RPAF/99, Decreto nº 7.629/99, sendo que os atuantes produziram os competentes demonstrativos, devidamente entregues ao sujeito passivo, em especial o de fls. 40 a 46, onde consta a devida justificativa com relação à exclusão de itens na composição da base de cálculo legal de transferência interestadual.

Seguindo, o Recurso de Ofício diz respeito a redução realizada pela Junta, ao reconhecer que os

produtos “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão” e “MP Fundentes”, que foram expurgados pelos autuantes no levantamento fiscal, devem compor a base de cálculo nas transferências interestaduais por se tratarem de matéria prima.

Concordo com a revisão realizada, salientando, inclusive, que este tem sido o posicionamento adotado nas Câmaras de segundo grau deste conselho, como bem pontuado pelo recorrente e pelo julgador de piso, nos julgados nºs 0436-12/17, 0426-12/17 e 0002-12/18.

Deste modo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício. Assim, com a inclusão dos referidos produtos na base de cálculo, o débito passou para R\$848.112,52, conforme planilhas às fls. 174 a 179 e mídia à fl. 173.

Passemos à análise do Recurso Voluntário.

Inicialmente, nos cabe ressaltar que esta Câmara de Julgamento Fiscal, em decisão proferida no Acórdão nº 0347-11/18 considera os produtos, energia elétrica e refratários como material secundário e, portanto, integrantes do custo para compor a base de cálculo nas transferências interestaduais, o processo foi convertido em diligência para o refazimento dos cálculos, o que ocasionou a redução do auto para R\$618.572,21, sendo o valor principal reconhecido pela recorrente de R\$553.624,81, já que remanesce o questionamento em relação aos itens aqui analisados.

No caso em apreço, permanece em lide: “Água”, “Provisão de frete”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”, manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, e outros custos de produção, conforme descrição dos fatos, constante deste Auto de Infração.

Em relação a exclusão dos itens “Água”, “Provisão de frete”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”, entendo que no contexto do processo produtivo siderúrgico há diversas transformações químicas e físicas constantes e contínuas, razão pela qual não é admissível entender que tais 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 recorrente, devendo ser considerados, portanto, dependendo de cada caso, como legítimos produtos intermediários e materiais secundários, conforme já explicado pelo sujeito passivo.

No pertinente a correta denominação contábil, trata-se de custo de produção todos os valores despendidos para a formação do produto final.

Ademais, conforme entendimento do disposto no §12, do Art. 17 da Lei nº 7.014, acrescentado pela Lei nº 14.030/18, citado pela Recorrente, 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, o que evidencia que, no custo de produção, deve-se considerar também os materiais secundários.

Como bem salientado pelo contribuinte em suas razões de defesa:

“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).”.

Desta maneira, a infração imputada ao autuado subsiste 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, sendo que o próprio contribuinte optou pelo pagamento parcial do débito, aceitando a glosa quanto a estes itens.

Em relação a alegação de inconstitucionalidade aventada pelo contribuinte, 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.

Quanto ao cancelamento da multa aplicada, esta Câmara de Julgamento Fiscal não possui competência para cancelar/reduzir multas de obrigação principal, conforme previsto no Art. 167, inciso I do RPAF aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Ressalte-se 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.

Por fim, e pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, entendendo como devido o valor de R\$553.624,81 ao acatar as razões recursais quanto aos itens “Água”, “Provisão de frete”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”, devendo ser homologados pela repartição competente os valores efetivamente recolhidos, conforme detalhe de pagamento à fl. 208.

VOTO VENCEDOR

Peço vênia à nobre Relatora para apresentar entendimento divergente, nos termos em que segue.

É importante destacar que a LC 87/96 foi explícita ao definir a base de cálculo para as operações de transferência interestadual, conforme se lê em seu art. 13, abaixo reproduzido.

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

...

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

...

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

...”

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

De fato, fez referência a apenas quatro “classes” de custos que compõem o custo total. Ora, essa forma de se referenciar ao custeio deixa transparecer uma atitude influenciada por determinada corrente teórica, cujo critério classificatório nos dá pistas que acabam por conduzir 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 abarcar 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, conseqüentemente, de uma exemplificação, já que as classes citadas não são exemplos de custo (entendido aqui na sua totalidade), mas efetivamente se apresentam como partes dele, as quais devem ser somadas, segundo a literalidade do texto.

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

Ademais, considerando que a lei referiu-se a “classes” e não a “itens” de custos, é possível afirmar que tais classes compõem uma classificação teórica cujo conteúdo pode ser garimpado

na literatura. Senão vejamos, embora não se tenha precisão do conceito manejado pelo legislador, um segundo esforço na delimitação desse significado exige reconhecer que as quatro classes de custeio referidas pela lei 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 aqueles 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 idéia 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.

*“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 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 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 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, não sendo possível acolher a tese recursal de que a base de cálculo abarcaria todos os custos da produção. 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”, acolhendo o resultado da diligência que reduziu o valor lançado para R\$618.575,21, conforme demonstrativo às folhas 330/337.

Assim, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, ao tempo em que dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para reduzir o valor lançado folhas 330/339.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, 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 **206891.0024/17-0**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$618.575,21**, acrescido de multa de 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(as): Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

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

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de julho de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. PGE/PROFIS