

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0025/17-7
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 5ª JJF nº 0200-05/19
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 04/05/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0064-11/21-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. Redução do débito para excluir da exação fiscal os valores relativos à MP antracito, MP coque, MP carvão e MP fundentes, energia elétrica e refratários, por considerá-los como material secundário, utilizados no processo produtivo. Mantida a Decisão recorrida. Razões recursais do sujeito passivo, insuficientes à reforma da Decisão recorrida, quanto ao valor remanescente. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do Relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício, interpostos em face do Acórdão nº 0200-05/19 da 5ª JJF deste CONSEF, que julgou Parcialmente Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 23/08/2017, por meio do qual, se formalizou a exigência de crédito tributário no valor de R\$281.226,79, acrescido da multa de 60%, em razão das seguintes irregularidades:

Período fiscalizado: 01/01/2013 a 31/12/2013

Infração 01 – 01.02.23 – 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.

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 de ICMS a menor que o devido, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração.

Valor da infração: R\$ 281.226,79. Multa de 60%.

Enquadramento legal: art. 309, § 7º do RICMS/BA.

Multa aplicada: art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96

Após a instrução processual, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

VOTO

Trata, o auto de infração demandado, de glosa de créditos fiscais em vista da controvérsia acerca da legitimidade da inclusão de determinadas rubricas de custo na base de cálculo do ICMS das mercadorias recebidas pela autuada por transferências interestaduais de mercadorias enviadas por estabelecimento do

mesmo contribuinte, que envolve a interpretação do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, a qual limita a base de cálculo nesta circunstância.

Preliminarmente, vou ao enfrentamento da arguição de nulidade que teve por espeque os dispositivos art. 5º, LIV e LV da CR/88, Arts. 129, § 1º, inciso III, e 130, II da Lei nº 3.956/1981, em vista da alegação de ausência de análise individualizada da funcionalização dos materiais componentes do custo da mercadoria produzida, que teria resultado na Inobservância ao devido processo administrativo.

Verifico, dos autos, de modo contrário à alegação defensiva de que houve ausência de análise individualizada da funcionalização dos materiais componentes do custo da mercadoria produzida, que desde a descrição dos fatos constante da peça vestibular se encontram as bases da discussão da matéria donde se infere quais os critérios utilizados pelo fisco para caracterizar a natureza das rubricas envolvidas nas glosas do crédito em questão, procedimento este que perpassou todas as fases da discussão do presente Processo Administrativo Fiscal – PAF, com apresentação de laudos técnicos e análises sobre aspectos da natureza intrínseca de cada material/mercadoria envolvida no presente lançamento, que foram sopesadas em relação à delimitação do alcance do termo “custo da mercadoria produzida” contida no art. 13, § 4º, II LC 87/96.

De modo que não há falar em ausência de motivação ou de análise individualizada da funcionalização dos materiais componentes do custo da mercadoria produzida, muito menos de ofensa ao princípio do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, por isso afasto a pretensão de nulidade em tela.

Descabe também a arguição de nulidade por pretensa falta de comprovação do uso indevido de crédito fiscal, sob a alegação de que não se comprovou que os valores de crédito fiscal glosados foram compensados com o ICMS a recolher em operação regular mensal, pois se trata de mera alegação desprovida de comprovação fática.

Destarte, afastadas as arguições supramencionadas e, sobretudo, por constatar que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos, concluo não verificar qualquer mácula que possa inquinar o feito de nulidade.

Adentrando ao mérito, inicialmente rememoro que o presente processo trata de Auto de Infração que se refere a lançamento de crédito tributário relativo a glosa de excessos de créditos fiscais apropriados pelo Autuado, decorrentes de recebimentos de mercadorias tributadas, por transferência de empresa industrial de propriedade do mesmo titular, localizada em outra Unidade da Federação, a qual, segundo os Autuantes, ao calcular o ICMS incidente na operação de transferência, não foi exitosa em obedecer ao regramento constante do art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96, resultando que transferiu créditos fiscais de ICMS para além do permitido pela legislação federal, os quais, segundo os Autuantes, repercutiram em prejuízo para a arrecadação do Estado da Bahia.

Segundo se infere dos autos, a base de cálculo sob a qual incidiria a alíquota interestadual do ICMS na operação de transferência, cujos créditos foram submetidos a apuração do ICMS da filial sediada no estado da Bahia, e que foram o objeto da referida glosa, deveriam, segundo informam os Autuantes, estarem adstritos a composição mínima do custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, tendo em vista o que determina a interpretação empreendida pelos Auditores ao inciso II, do §4º do Art. 13 da LC 87/96.

Os Autuantes, no curso da auditoria fiscal, buscando aferir a perfeita aplicação da norma supra nas transferências recebidas pela empresa auditada, originadas de estabelecimento industrial sediado em outra unidade da federação de propriedade do mesmo titular, emitiram intimação para que a autuada procedesse a apresentação da planilha de custos da unidade industrial, quando concluíram pelo descumprimento da aludida norma quanto a determinação da base de cálculo de transferência do ICMS.

Passando a analisar o arrazoado de defesa, assevero não concordar com a afirmativa de que inexistia previsão legal para a glosa de créditos fiscais empreendida pelos autuantes, pois entendeu a defesa que os dispositivos invocados pela fiscalização na motivação da autuação: inciso II do §4º do Art. 13 da LC 87/96 e §7º do Art. 309 do RICMS/12, não repercutiriam em autorização ao Estado da Bahia para promover a glosa dos créditos de ICMS escriturados pela empresa.

É que o Art. 309 do RICMS/12, que estabelece as operações que repercutem a possibilidade de crédito fiscal compensatório na apuração do ICMS a recolher, estabelece em seu §7º que “somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado”, e considerando que esta regra está ancorada no art. 23 da LC 87/96, bem como no art. 31 da Lei Estadual 7.014/86, (reproduzidos adiante) formam o arcabouço legal que em conexão com o art. 96 do CTN, se conclui que a legislação tributária que regula o ICMS referenda sim, e inquestionavelmente, a necessária sustentação legal para a glosa de créditos fiscais empreendida pelos autuantes, posto que estes defendem que parcela do imposto destacado nos documentos fiscais contrariam os limites impostos pela legislação do imposto, concluindo que não foi corretamente calculado.

RICMS/2012

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

§ 7º 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.

LC 87/96

Art. 23. **O direito de crédito**, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, **está condicionado** à idoneidade da documentação e, se for o caso, **à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.**

Lei Estadual 7.014/86

Art. 31. **O direito ao crédito**, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, **está condicionado** à idoneidade da documentação e, se for o caso, **à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.**

Portanto, resta descabida também a alegação de desrespeito ao Princípio da Legalidade, pois, conforme dispositivos retro alinhados, concluo que todo o procedimento fiscal se deu sob a égide da lei.

Considero também que, ao contrário do que a defesa alega, é de suma importância a limitação pelo estado de destino acerca da base de cálculo a ser praticada pelo estabelecimento de origem das mercadorias, maiormente por se tratar de aplicação de preceito constitucional delegado e instituído pela Lei Complementar 87/96. De forma que, o direito de crédito do adquirente não se vincula tão somente ao “montante cobrado” nas operações anteriores, como alegou a defesa, mas sobretudo ao valor correto cobrado, nomeadamente considerando as operações interestaduais, quando o demasiado valor cobrado na origem de outra UF, diminui sobremaneira o imposto a ser recolhido no estado de destino.

Não comungo do argumento da defesa de que a restrição da possibilidade da recuperação pelo contribuinte da integralidade do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição consistiria em ato unilateral do Estado da Bahia, que violaria ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, prejudicaria a sua neutralidade e oneraria a indústria e o comércio, impedindo que o ônus financeiro do gravame alcançasse o consumidor final que é o contribuinte de fato, pois, muito ao revés, não é crível que o exercício do direito ao crédito não possa sofrer limitações legais. Ora, como já apontado, a restrição ao crédito em questão teve por espeque a norma prevista na LC 87/96, portanto é perfeitamente exequível pelo fisco do Estado da Bahia.

Pondero que a defesa se equivoca ao sopesar a discussão da base de cálculo conforme pretende a LC 87/96, a qual define o custo da mercadoria produzida para fins de base de cálculo nas transferências interestaduais, com o conceito de custo contábil, pois a referida LC não definiu custo e sim a base de cálculo do ICMS, por ser de sua competência, conforme notória disposição constitucional, portanto nenhum valor empregou à sua argumentação e à discussão em tela, quando trouxe os comparativos com a doutrina da Ciência Contábil.

Trata-se de elementos absolutamente distintos, o custo contábil definido pela ciência contábil, e a base de cálculo definida para fins da incidência do ICMS. Descabendo por esse motivo a evocação do art. 110 do CTN, pois não houve na matéria alteração de conceitos utilizados pelo direito privado para definir ou limitar competências tributárias, e sim adoção de conceitos da doutrina contábil para definir e limitar o conceito tributário atinente a base de cálculo de imposto.

Sendo assim, é de bom alvitre que a empresa autuada deva continuar empregando o conceito contábil de custo para fins administrativos e fiscais de outra ordem, todavia deverá se ater a definição da base de cálculo limitada às rubricas de custo previstas na LC 87/96 para fins de transferências interestaduais de mercadorias quanto à incidência do ICMS.

Discordo, ainda, da defesa quanto assevera que a interpretação do inciso II do §4º, do art. 13 da LC 87/96, que é dispositivo aplicável para as transferências originárias de estabelecimentos industriais, deva ter os termos ali constantes como meramente exemplificativos. Entendo absolutamente impertinente esta afirmativa, porquanto se não pretendesse distinguir os elementos da base de cálculo para fins de transferência em *numerus clausus*, não haveria necessidade de destaque do regramento em dispositivo próprio da LC 87/96, pois se assim o fosse estaria apenas repetindo a regra geral, e fugiria do princípio de redação legislativa usual, de forma grosseira.

Entendo também que esta interpretação adotada pelos Autuantes não fere o pacto federativo, como quis fazer crer a defesa ao afirmar que “A pretensão do Estado da Bahia restringe ilegítimamente o elenco de

competências dos Estados de origem (...)” pois a não aceitação da inclusão dos custos incorridos naquele estabelecimento de origem em sua integralidade para fins de determinação da base de cálculo de transferência, não decorre de legislação autônoma do Estado da Bahia, mas de interpretação em perfeita conexão com a Carata Magna e com a Lei Complementar 87/96.

Quanto aos excertos da Decisão CAT 05/2005 do Estado de São Paulo, afirmando que este estado já reconheceu o caráter meramente exemplificativo dos componentes de custos enumerados no art. 13, § 4º da LC 87/96, em nada muda meu opinativo, posto que esta decisão não se adéqua ao entendimento vigente e adotado pela legislação do Estado da Bahia, a qual entendo estar em consonância com o ordenamento pátrio.

Destarte, verifiquei que originalmente 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”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”

No curso do julgamento os Autuantes refizeram os cálculos em atendimento às diligências solicitadas para adequação do levantamento fiscal às reiteradas decisões deste CONSEF, conforme Acórdãos CJF 0426-12/17 e 0436-12/17, datados de dezembro de 2017, ocasião em foram excluídas dos expurgos efetuados às rubricas “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, “MP Fundentes”.

Também por força de solicitação em diligência (fl. 203), desta feita objetivando adequar o presente lançamento ao Acórdão n.º CJF N.º 0395-12/18, foi o presente PAF remetido à Infaz de origem para que fossem excluídos dos expurgos efetuados nos créditos de ICMS da Impugnante as entradas no estabelecimento das mercadorias: REFRATÁRIOS e da ENERGIA ELÉTRICA.

Deste modo, por ser consenso junto à Administração Tributária do Estado da Bahia e hegemônica jurisprudência deste CONSEF, que o regramento contido no inciso II do §4º do Art. 13 da LC 87/96 encerra numerus clausus resultando no entendimento de que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais nas saídas de indústrias deve obedecer o custo da mercadoria produzida, devendo se limitar às rubricas do custo contábil prevista pela LC/87/96, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sigo esta linha de raciocínio.

E, considerando terem sido realizados os ajustes necessários conforme diligências solicitadas, bem como por considerar que os itens remanescentes não se enquadram no conceito de custo referendado pelo inciso II do §4º do art. 13 da LC 87/96, posto não se enquadrarem no conceito de MATERIAL SECUNDÁRIO, tal como os admitidos em recentes jurisprudência deste CONSEF e objeto de ajustes nas diligências supra relatadas, quais sejam: “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, “MP Fundentes”, REFRATÁRIOS e da ENERGIA ELÉTRICA.

Considerando também, que quanto a arguição da defesa acerca da multa aplicada de 60% sobre o valor do imposto a recolher com fulcro no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/96, sobre o albergue do princípio do não confisco e seu consequente pedido de redução ou cancelamento, entendo que a Junta de Julgamento do CONSEF, não tem competência para apreciar este pleito, conforme preceitua a alínea “c” do inciso III do Art. 167 do RPAF.

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração adotando a redução do valor originalmente lançado de R\$281.226,79, para **R\$143.395,15**, conforme demonstrativos que os autuantes acostaram às fls. 221 a 225, e que constam da mídia à fl. 227, devendo ser homologados os valores eventualmente já recolhidos.*

Regularmente intimado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, insurgindo-se contra a decisão de primeiro grau, da forma a seguir indicada.

Inicialmente, formula um breve relato do processo, porém, não argui questões preliminares e/ou prejudiciais de mérito.

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. Além disso, a base de cálculo não pode ficar aquém das possibilidades econômicas de mensuração do fato gerador do ICMS nas transferências interestaduais.

Traz decisão do STJ e doutrina 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.

Aponta 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 nº 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. 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 1000oC, 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.
- iii. 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.
- iv. 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.
- v. 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 água, cilindro/disco, eletrodo e gases combustíveis tiveram confirmada sua natureza de materiais secundários.

Indica 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*).

Entende, assim, 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.

Frisa ainda a publicação recente da Lei nº 14.030, de 12 de dezembro de 2018, que alterou dispositivos da Lei nº 7.014/96, para trazer a definição de quais custos devem fazer parte da base de cálculo nas transferências de petróleo e gás natural por empresas de refino, e reconhecer 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.

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

Recebidos os autos, foram a mim distribuídos para apreciação do Recurso Voluntário.

VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário)

Não havendo preliminares e/ou prejudiciais de mérito a abordar, e também por entender que o lançamento atende às formalidades legais, especialmente ao art. 39 do RPAF, de forma que não há que se falar em violação à ampla defesa, ao devido processo legal e, portanto, não há motivos para suscitar de ofício sua nulidade, passo a apreciar o Recurso de Ofício.

A Junta reconheceu que os produtos “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, “MP Fundentes”, energia elétrica e materiais refratários, já expurgados pelos autuantes do levantamento fiscal em sede de diligência, devem compor a base de cálculo nas transferências interestaduais por se tratarem de matéria prima e/ou material secundário.

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 Acórdãos CJF nºs 0436-12/17, 0426-12/17 e 0395-12/18.

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\$ 143.395,15, conforme planilhas às fls. 221 a 225 e mídia à fl. 227.

Quanto ao Recurso Voluntário, no presente caso, permanece em discussão os itens “Á

gua”, “Provisão de frete”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”, considerando que a própria recorrente afirma ter reconhecido e recolhido o imposto quanto aos itens “Serviços Fixos”, “Depreciação/Amortização”, “Serviços Variáveis”, “Materiais de Manutenção”, “Serviços de Manutenção” e “Despesas Ger/Recic” (fls. 196-198). Necessário, então, verificar se tais produtos podem ser considerados material secundário.

Neste sentido, Deonísio Koch aponta que antes da entrada em vigor da LC nº 87/96 existia uma visão mais restritiva da matéria, pois, o Convênio ICM 66/88, que tratava provisoriamente sobre o regramento do imposto estadual, por autorização do § 8º, do art. 34 do ADCT, da CF/88 condicionava o direito ao crédito ao consumo e a integração da mercadoria ou produto adquirido no resultado final, como elemento indispensável à sua composição.

No entanto, a LC nº 87/96, ao revogar essa norma, tratou da matéria de forma mais aberta, instituiu o crédito na modalidade financeira, e trouxe como restrição única a condição de alheia do emprego do produto adquirido, além das vedações decorrentes da quebra do ciclo de tributação.

Assim, conclui:

Por conseguinte, a restrição do direito ao crédito do ICMS se limita às operações de aquisição de mercadorias destinadas à atividade-meio do estabelecimento (uso e consumo) e de aquisição de mercadorias, bens ou serviços destinados à atividade econômica não abrangida no campo de incidência do ICMS ou estranha ao objeto social da empresa (alheia do estabelecimento). Todas as operações de aquisição dos demais produtos, que de uma forma tem vinculação direta ou indireta com o setor produtivo, ou que tem contato com a atividade de produção, não importando se consumidos integral ou imediatamente, ou se integram o produto final, geram direito a crédito, segundo a legislação vigente. (Manual do ICMS: teoria e prática. 6ª ed. Curitiba: Juruá, 2020. Pp. 347-349).

Merece, assim, o tratamento como insumos, aqueles itens que são empregados diretamente na produção e que, caso subtraídos, impedem a consecução dos objetivos da empresa, o que se verifica na presente análise.

Entendo, assim, que assiste razão à recorrente quanto aos itens “Água”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb” e “MAP Outros” pois, 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, uma vez que são utilizados no processo produtivo da recorrente, devendo ser considerados, portanto, como legítimos produtos intermediários e materiais secundários, conforme já explicado pelo sujeito passivo.

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 estes não fazem parte do custo da mercadoria produzida, assim não incorporam 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, em consequência, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, devendo ser homologado pela repartição competente os valores efetivamente recolhidos, conforme detalhe de pagamento à fl. 193.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário)

Com a devida *venia*, divirjo parcialmente da decisão do ilustre Relator, no tocante ao Provimento Parcial do 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 do i. Relator no tocante à rubrica provisão de frete, assim como da consignação de que a análise do cancelamento da multa aplicada falece competência ao CONSEF, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício, e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, mantendo a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0025/17-7**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S. A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$143.395,15**, acrescido da 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 (Recurso Voluntário) - Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo; Luiz Alberto Amaral Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário) - Conselheiros(as): Anderson Ítalo Pereira, Laís de Carvalho Silva e José Rosivaldo Evangelista Rios.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de março de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Recurso Voluntário)

FERNANDO ANTÔNIO BRITO ARAÚJO – VOTO VENCEDOR
(Recurso Voluntário)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS