

PROCESSO	- A. I. N° 206891.0010/19-6
RECORRENTE	- ARCELORMITTAL BRASIL S.A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0206-01/20
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 04/06/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0101-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO SUPERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Não acolhida a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de realização de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face do Acórdão nº 0206-01/20-VD da 1ª JJF deste CONSEF, que julgou procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 09/05/2019, por meio do qual se formalizou a exigência de crédito tributário no valor de R\$1.155.884,56, acrescido da multa de 60%, em razão das seguintes irregularidades:

*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.*

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

*Trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL DE ICMS em decorrência de ERRO 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.*

*Período fiscalizado: 01/01/2015 a 31/12/2018*

*Valor da infração: R\$1.155.884,56. 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 Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

### VOTO

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

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

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

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

*De fato, o detalhamento realizado pela própria empresa permitiu que os autuantes realizassem uma análise individualizada dos itens utilizados no seu processo produtivo que se enquadram como matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra, o que resultou na exclusão da base de cálculo dos itens que não se enquadram como matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra.*

*Quanto à alegação defensiva de necessidade de refazimento da escrita fiscal por ausência de comprovação da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, conforme relatado, em verificação pelos Julgadores no sistema da SEFAZ/BA, constatou-se a existência de saldo credor declarado mensalmente em suas DMAs (Declaração Mensal de Apuração), portanto, a existência de saldo credor na conta corrente mensal da empresa, que, por si só, permitiu concluir que não houve repercussão do crédito fiscal na apuração mensal do imposto, portanto, cabendo a recomposição aduzida pelo impugnante.*

*Em face disso, o feito foi convertido em diligência à Inspetoria Fazendária de origem, a fim de que os autuantes refizessem o levantamento, o que foi feito conforme demonstrativos elaborados pelos autuantes acostados aos autos.*

*Vale observar que apesar de terem cumprido a diligência os autuantes registraram que discordam da solicitação, sob a alegação de que a autuação não tem nenhuma relação com as Denúncias Espontâneas, apresentadas pela empresa e por serem extemporâneas não teriam que ser levadas em conta no trabalho fiscal efetuado, mesmo porque os saldos credores foram utilizados totalmente pelo autuado.*

*Diante disso não acolho as nulidades arguidas.*

*Cabe observar que, no presente caso, o pedido de realização de diligência foi acolhido por esta Junta de Julgamento Fiscal, sendo que os autuantes cumpriram a diligência, conforme explanado acima.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO JJF Nº 0255-11/16**

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

**“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0160-11/16**

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR.** Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma sociedade empresária, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

**“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0112-11/16**

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA.** Para utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

**“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0069-11/16**

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTO AO MESMO TITULAR. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA.** Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido no art. 13, § 4º, II da LC 87/96: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO

*PROVIDO. Decisão não unânime.”*

**“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0067-11/16**

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO FIXADA PELA UNIDADE DA FEDERAÇÃO DE ORIGEM SUPERIOR À ESTABELECIDA EM LEI COMPLEMENTAR, CONVÊNIOS OU PROTOCOLO.** Fato demonstrado nos autos. A imputação diz respeito ao parâmetro fixado pelo art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96. Não importa o “conceito de custo contábil” segundo a técnica dos manuais de contabilidade. Para integrar a base de cálculo do ICMS nas saídas, em transferência, de mercadoria destinada a outro estabelecimento do mesmo titular situado em outro Estado deve prevalecer o “conceito legal” do custo da mercadoria produzida expressamente veiculada no dispositivo normativo. Não é todo e qualquer custo de produção que integra a base de cálculo, de acordo com o regramento supracitado da Lei Complementar nº 87/96. A base cálculo é constituída, tão-somente, pela soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A enumeração erigida pelo legislador especifica taxativamente quais as rubricas que devem ser incluídas na base de cálculo. Infração subsistente. Não acatadas as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão recorrida Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.”

*Observo que, no presente caso, os autuantes excluíram da base de cálculo objeto das transferências interestaduais as rubricas referentes a “Materiais Manutenção”, “Água”, “Deprec Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec/Amort.Recir”, “Provisão de frete”, “MAP Eletrodos”, MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb” e “MAP Outros”, sendo que na Defesa apresentada, o impugnante consignou que optou por pagar parcialmente o crédito lançado, referente às rubricas: “Serviços Fixos”, “Deprec./Amortiz”, “Serviços Variáveis”, “Materiais de Manutenção”, “Serviços Manutenção”, “Deprec/Amort.Recir”, “Despesas Ger./Rec”, com redução da penalidade em 90%, em vários Autos de Infração similares, conforme demonstrativo que apresenta.*

*Sustenta o impugnante descaber a glosa nos tocante aos itens restantes, no caso “Água”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “Provisão de frete” e “MAP Outros”.*

*Apesar de o impugnante sustentar que os itens remanescentes não devem ser excluídos da base de cálculo, certamente assiste razão aos autuantes, haja vista que se trata de itens não amparados pelo art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, na condição de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.*

*Diante do exposto, a infração é procedente, conforme o demonstrativo elaborado pelos autuantes no cumprimento da diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal no valor de R\$1.155.884,56, cabendo consignar que não houve alteração do valor originalmente exigido, mas, apenas, adequação nos períodos em que não houve repercussão.*

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

*Quanto ao pedido de dispensa/redução da multa imposta, cabe consignar que resta prejudicado. Primeiro porque este órgão julgador de primeira instância só tinha competência para apreciar pedido referente a multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória, consoante o artigo 158 do RPAF/BA/99. Segundo, porque mesmo que se tratasse de multa por descumprimento de obrigação acessória, já não poderia ser apreciado por esta Junta de Julgamento Fiscal em face à revogação do referido artigo 158 do RPAF/BA/99, pelo Decreto nº 19.384, de 20/12/19, DOE de 21/12/19.*

*Vale registrar que a competência para julgar pedidos de dispensa ou de redução de multa referente a obrigação principal ao apelo da equidade é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante estabelece o artigo 176 do RPAF, abaixo reproduzido:*

*Art. 176. Compete ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF):*

*[...]*

*III - através da Câmara Superior, julgar:*

*[...]*

*c) em instância única, pedidos de dispensa ou de redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de eqüidade;*

*Por derradeiro, no que concerne ao pedido formulado pelo impugnante para cadastramento do nome dos advogados Eduardo Fraga, OAB/BA nº 10.658, com endereço na Travessa Santa Bárbara, 04, Ed. Aliança Comercial, 9º andar, Comércio, CEP 40.015-190, Salvador/BA, e Sacha Calmon Navarro Coêlho, OAB/MG nº 9.007, para fins de recebimento das intimações no presente feito, sob pena de nulidade, na forma do artigo 272,*

§ 5º, do NCPC/15, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo, consigo que inexiste óbice para atendimento do pleito pelo órgão competente da repartição fazendária. Contudo, saliento que o não atendimento não implica em nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação ao contribuinte se encontra determinada no artigo 108 do RPAF/BA/99.

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

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, e argui, em sede de preliminar, a nulidade da decisão de primeiro grau, por entender que a 1ª JJJ deixa de especificar os motivos pelos quais determinados gastos não integrariam, no seu entendimento, “o custo da mercadoria produzida” e não se enquadrariam na soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, tendo apenas afirmado, de forma genérica, a impossibilidade de sua inclusão na base de cálculo, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Diz que, sem exprimir as razões para chegar a tal conclusão, a fiscalização autuou tudo o que lhe pareceu, a princípio, fora do conceito de “custo da mercadoria produzida”, exigindo o estorno de créditos escriturais e multa, sem se preocupar, contudo, em demonstrar tal classificação fiscal, relegando ao contribuinte o ônus de fazer prova negativa da acusação fiscal.

Afirma que este tipo de autuação deveria ser acompanhada de motivação detalhada, inclusive com diligências *in loco*, para apurar a verdadeira aplicação dos bens glosados, ao invés de realizar suposta análise (que, inclusive, deixou de ser demonstrada), a partir do detalhamento realizado pelo contribuinte.

Entende que a administração fiscal estornou créditos legítimos de ICMS, exigindo ainda o seu pagamento, simplesmente por ter realizado classificação equivocada dos gastos incorridos, sem adentrar no que importa à discussão, ou seja, a maneira como são empregados na usina siderúrgica integrada, como seria o caso das partes e peças de máquinas e equipamentos que, a depender de sua importância relativa em cada processo produtivo, podem ser classificados como bens de uso e consumo, produtos intermediários ou, ainda, bens do ativo imobilizado.

Por conta disso, aponta violação do direito de defesa, previsto no inciso LV do art. 5º da CF/88 pois entende que ficou impedida da forma devida. Assim, requer a declaração de nulidade do crédito tributário por ser irregularmente constituído, devido ao preterimento de direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

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 abranger 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 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.

- 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 incontrovertido que fazem parte do custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos artigo 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

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

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade arguida pelo contribuinte. 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 e ao devido processo legal.

Ao contrário do alegado no Recurso Voluntário, a autuação descreveu de forma satisfatória os motivos da sua lavratura, com a devida especificação dos itens que seriam expurgados da base de cálculo, conforme trecho da “descrição dos fatos” que transcrevo a seguir:

*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, §4º, II), que, no caso deste Auto de Infração, diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO (CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA) nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS envolvendo PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (em outras unidades da Federação) que foram FABRICADOS EXCLUSIVAMENTE PELA EMPRESA, ATRAVÉS DOS ESTABELECIMENTOS REMETENTES, e TRANSFERIDOS para a FILIAL localizada neste Estado. AUDITORIA PARA O EXERCÍCIOS DE 2015 A 2018.*

*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 REFRATÁRIOS; 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, EM CONSONÂNCIA COM AS DECISÕES DO CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF), proferidas em sede de segunda instância (CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL), 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”, “Provisão de frete”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb” e “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 - 2014”; e demonstrativo do “ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO TRANSFERÊNCIA – FÁBRICAS Produção do Estabelecimento”, em meio físico e em meio eletrônico (fls. indicadas no índice). [...].

Não há, portanto, a nulidade aventada.

No presente caso, permanece em discussão os itens “Água”, “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”. 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 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).*

Merecem, 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, portanto, 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, e em consequência, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, devendo ser homologado pela repartição competente os valores efetivamente recolhidos, conforme detalhe de pagamento às fls. 198-200.

## VOTO VENCEDOR

Peço vênia à nobre relatora para apresentar entendimento divergente, especificamente naquilo que se reporta à inclusão da energia elétrica na base de cálculo das transferências interestaduais, pois entendo que tal conclusão não tem base na legislação, conforme razões a seguir.

A questão a ser dirimida tem a ver, portanto, com o conceito de custo, delimitado pelo inciso II do § 4º, do art. 13 da LC 87/96, abaixo transcrito:

*“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 fazer referência 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 referir ao custeio deixa transparecer uma atitude influenciada por determinada corrente teórica, cujo critério classificatório nos dá pistas que acabam por conduzir a compreensão acerca da base de cálculo aplicável a essas operações. A eleição (pelo legislador) de quatro categorias conceituais, usualmente tratadas na doutrina, dá-nos pistas e nos orienta acerca de qual teria sido a sua intenção. Isso porque a referência feita a partes de um todo, quer significar que a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência (diferentemente do que defende o sujeito passivo), deve abranger apenas uma parcela dos custos, mas não a sua totalidade, senão seria despicienda a sua enumeração. Essa é, sem dúvida, uma primeira conclusão a que se pode chegar.

Não se trata, consequentemente, de uma exemplificação, já que as classes citadas não são exemplos de custo (entendido aqui na sua totalidade), mas efetivamente se apresentam como partes dele, as quais devem ser somadas, segundo a literalidade do texto.

Assim, a despeito de toda a divergência que a matéria enseja, não se cogita da hipótese de utilizar o custo total como base de cálculo para as transferências interestaduais, prevista na norma da lei complementar 87/96.

Ademais, considerando que a lei referiu-se a “classes”, e não a “itens” de custos, é possível afirmar que tais classes compõem uma classificação teórica, cujo conteúdo pode ser garimpado na literatura. Senão vejamos, embora não se tenha precisão do conceito manejado pelo legislador, um segundo esforço na delimitação desse significado exige reconhecer que as quatro classes de custeio referidas pela lei, situam-se 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:*

*Materia prima: madeira.*

*Materiais secundários: dobradiças, pregos, cola, verniz e lixa ...*

*Mão-de-obra: salários e encargos do pessoal que trabalha diretamente na produção* (grifos acrescidos)”

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 (materia-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 custo 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 aqueloutros 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 (materia-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 ESTABELECIDA EM LEI COMPLEMENTAR, CONVÊNIOS OU PROTOCOLO.** Fato demonstrado nos autos. A imputação diz respeito ao parâmetro fixado pelo art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96. Não importa o “conceito de custo contábil” segundo a técnica dos manuais de contabilidade. Para integrar a base de cálculo do ICMS nas saídas, em transferência, de mercadoria destinada a outro estabelecimento do mesmo titular situado em outro Estado deve prevalecer o “conceito legal” do custo da mercadoria produzida expressamente veiculada no dispositivo normativo. Não é todo e qualquer custo de produção que integra a base de cálculo, de acordo com o regramento supracitado da Lei Complementar nº 87/96. A base cálculo é constituída, tão-somente, pela soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A enumeração erigida pelo legislador específica 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.”

Por isso, diferentemente do que alega o sujeito passivo, entendo que não é possível incluir na base de cálculo das operações de transferência, itens como “ÁGUA”, “MAP ELETRODOS”, “MAP CILINDRO DISCO”, “MAP GASES COMB” e “MAP OUTROS”, pois não se enquadram no conceito de mão-de-obra, matéria prima, material secundário ou acondicionamento.

Por conseguinte, não merece reparo a decisão de piso.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0010/19-6**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S. A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.155.884,56**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.

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

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Anderson Ítalo Pereira, Laís de Carvalho Silva e Evalda de Brito Gonçalves.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de abril de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS