

A. I. Nº - 206891.0011/19-2  
AUTUADO - ARCELORMITTAL BRASIL S.A.  
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 05/04/2022

## 1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0040-01/22-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. RECEBIMENTO DE PRODUTOS POR TRANSFERÊNCIA DE ESTABELECIMENTO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, COM PREÇO SUPERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Não acolhida a preliminar de nulidade. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 10/05/2019, formaliza a exigência de ICMS no valor total histórico de R\$ 396.721,59, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado:

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.*

Período de ocorrência: outubro a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016, janeiro a dezembro de 2017 e janeiro a dezembro de 2018.

Consta no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração:

*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 REFRACTÁRIOS; 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 conforme 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). [...].

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls. 58 a 77). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Apresenta uma síntese da autuação. Consigna que a Fiscalização lavrou o Auto de Infração em questão sob a premissa de que a empresa teria, nos exercícios financeiros de 2015 a 2018, deixado de recolher ICMS, por ter aproveitado créditos escriturais de ICMS em valor supostamente superior ao devido, tirados de notas fiscais de aquisição de mercadorias em transferência interestadual de mercadorias de unidades industriais da empresa em outros estados da Federação, São Paulo e Minas Gerais, por exemplo.

Esclarece que no entendimento da Fiscalização, amparado por uma suposta interpretação restritiva do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, a base imponível do ICMS nas transferências interestaduais de produtos industrializados, seria o custo da mercadoria produzida, limitado ao somatório do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, excluídos outros componentes do seu custo real e sem conceituar cada item acima. Ou seja, entendeu a Fiscalização que o comando contido no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96 seria bastante específico e não admitiria incluir na base de cálculo do ICMS na origem os seguintes itens: “Materiais Manutenção”, “Água”, “Deprec. Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec/Amort. Recir”, “Provisão de frete”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”.

Observa que o cerne da matéria envolve, portanto, a interpretação do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, delimitador da composição da base de cálculo do ICMS em operações interestaduais de circulação de mercadorias – custo da mercadoria produzida -, cujo rol foi tomado pela Fiscalização como taxativo, em interpretação restritiva, contudo, o lançamento não merece prosperar.

Alega que os argumentos da Fiscalização desconsideraram que em Direito Tributário, sob risco de desbotamento dos rígidos marcos delimitadores das competências tributárias, a base de cálculo assume uma função verdadeira ou confirmadora do fato gerador, a ponto de ser mandatória a correspondência entre a base de cálculo e a materialidade do tributo.

Observa que o valor da base de cálculo em ICMS corresponde ao “valor da operação”, que, para as transferências enfocadas, deve corresponder ao custo contábil real, ou seja, a composição da base de cálculo deve espelhar a baixa da mercadoria no ativo do estabelecimento que promove a

saída, portanto, deve considerar o seu valor real, e não um valor subdimensionado.

Afirma que por essa razão é de prevalecer a interpretação de que o rol do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 é exemplificativo e segue o conceito de custo real contábil, na linha do que têm reconhecido os estudiosos e Fiscos estaduais.

Acrescenta que o princípio da não cumulatividade determina que os valores exigidos na etapa antecedente da cadeia de circulação devem ser abatidos da tributação que recai sobre a operação subsequente. Alega que se por exigência de Estados de origem, em interpretação constitucionalmente adequada do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, a base de cálculo em operações interestaduais deve espelhar o custo contábil real de produção das mercadorias, é ilegítimo que o Estado da Bahia se imiscua nessa relação jurídico-tributária travada entre Estado de origem e particular, apenando este último.

Salienta que, para além do exposto, os despojos da guerra fiscal, como têm decidido reiteradamente os Tribunais Superiores, não podem correr à conta dos contribuintes, por se tratar dito conflito de um problema de índole político-federativa. Afirma que ao Estado não é dado atribuir aos contribuintes a nefasta escolha entre a autuação no Estado da origem, pelo uso de base de cálculo inferior à devida, e autuação no Estado do destino, pela glosa de créditos.

Registra que no intuito de diminuir a litigiosidade, optou por pagar parcialmente o crédito lançado (doc.03), 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.

Assevera que tem absoluta convicção de que não agiu contrariamente aos ditames legais, de modo que o suposto crédito tributário se deve muito mais a um entendimento equivocado da Fiscalização, frontalmente contrário ao que determina a LC 87/96, bem como da desconsideração dos custos aplicados por outros estados, na guerra fiscal.

Assinala que após o pagamento restaram os seguintes itens em discussão: “Água”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “Provisão de frete” e “MAP Outros”.

Sustenta que caso o entendimento da Fiscalização persista, haverá o comprometimento de diversos princípios constitucionais, tais como o princípio da legalidade, da não surpresa, da não cumulatividade e, em última análise, a própria segurança jurídica.

Argui, em caráter preliminar, a nulidade da autuação por ausência de análise individualizada da funcionalização dos materiais componentes do custo da mercadoria produzida. Inobservância ao devido processo administrativo. Art. 5º, LIV e LV, da CR/88. Arts. 129, § 1º, inciso III, e 130, II, da Lei nº 3.956/1981.

Alega que o Auto de Infração em lide padece de graves vícios de motivação, não tendo descrito as aplicações dos bens adquiridos no contexto do processo siderúrgico autuado ou sequer apresentado os critérios balizadores do trabalho fiscal.

Observa que a Fiscalização decidiu por excluir da base de cálculo objeto das transferências interestaduais as rubricas referentes a “Água”, “Provisão de frete”, “MP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”, por entender sumariamente que não integram o “custo da mercadoria produzida”, motivando a glosa dos créditos tomados.

Frisa o impugnante que o Fisco não especificou 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, apenas afirmindo, de forma genérica, pela impossibilidade de sua inclusão na base de cálculo, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Assevera que sem exprimir as razões para chegar a tal conclusão, a Fiscalização autuou tudo 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 a empresa o ônus de fazer prova negativa da acusação fiscal.

Ressalta que uma autuação dessa monta deveria ter sido acompanhada de motivação detalhada, inclusive com diligências *in loco* para apurar a verdadeira aplicação dos bens glosados.

Afirma que a Fiscalização estornou créditos legítimos de ICMS, exigindo ainda o pagamento de ICMS, simplesmente por ter realizado classificação equivocada dos gastos incorridos, com total desconhecimento acerca da maneira como são empregados na usina siderúrgica integrada.

Como exemplo menciona as partes e peças de máquinas e equipamentos que, a depender de sua importação relativa em cada processo produtivo, podem ser classificados com bens de uso e consumo, produtos intermediários ou, ainda, bens do ativo imobilizado.

Alega que ao assim proceder, a Fiscalização impossibilita que a empresa possa se defender de forma devida, contrariando o seu direito de defesa, assegurado pela Constituição no seu art. 5º, LV.

Conclusivamente, requer o impugnante que seja declarada a nulidade do crédito tributário impugnado, porque irregularmente constituído, com preterimento de direitos e garantias fundamentais do contribuinte dessumidos do devido processo constitucional, art. 5º, LIV e LV, da CR/88; arts. 129, § 1º, III e 130, II, da Lei nº 3.956/1981.

Continuando, alega ausência de comprovação da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, vício capaz de contaminar as exigências consubstanciadas no Auto de Infração, sendo necessário refazimento da conta gráfica do contribuinte.

Afirma que apesar de a Fiscalização lhe acusar de 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 Protocolos, com o consequente pagamento de ICMS a menos que o devido, não há que se confundir, pois, a utilização indevida do crédito fiscal de ICMS com a falta de recolhimento do imposto.

Sustenta 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 da Fiscalização na determinação do montante devido no momento do lançamento, art. 142, do CTN, vinculada à técnica de confronto de créditos e débitos adotado pela lei para apuração mensal do ICMS, na forma do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96. Acrescenta que, além disso, trata-se de exigência expressa do art. 146, § 1º, do Decreto nº 6.284/97, [RICMS/BA/97], cuja redação transcreve.

Aduz que de fato, os créditos de ICMS não integram mero direito do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Compõem o perfil da exigibilidade do ICMS, não constituindo apenas faculdade do contribuinte de escriturá-los e compensá-los no exercício da atividade de que trata o art. 150, do CTN, mas também dever da Fazenda Pública ao verificar a matéria tributável na realização do lançamento. Acrescenta que por isso o art. 142 do CTN determina que a Autoridade não verifique apenas o fato gerador, mas mesmo este existindo, deve constatar *se for o caso* a existência de tributo a pagar.

Salienta que a partir de tais premissas, que lhe parece ser o único caminho da Justiça, da cobrança correta e do respeito aos ditames deste tributo não cumulativo, é que se deve refazer a escrita fiscal e verificar o mês que gerou saldo devedor.

Alega que se o Estado exige tributo parte do pressuposto de que algo deixou de ser recolhido aos cofres públicos, o que, no caso do ICMS, somente é possível de ser aferido com a recomposição da conta gráfica do contribuinte autuado. Neste sentido, invoca e reproduz a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: (STJ, REsp. 1.250.218/ES, Segunda Turma, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe. 09.03.2012).

Observa que a apuração de saldo devedor, pelo cotejo entre todos os créditos e débitos no período, é pressuposto também da incidência de juros de mora. Indaga como podem estar sendo

cobrados juros de mora sobre o valor do crédito se ele não resultou, na exata proporção, do valor a pagar. Indaga que se os juros de mora visam indenizar o Estado que ficou privado de seu capital, como pode se ter a dimensão do que ficou a dever ao Estado sem a recomposição da conta gráfica.

Consigna que as multas seguem o mesmo caminho: se não houve ausência de pagamento de tributo, não há tipificação passível de acionar a incidência de tal cobrança.

Alega que simplesmente exigir o 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.

Acrescenta que consagrado estaria o enriquecimento sem causa do Poder Público, pois se a empresa não se beneficiou daquele crédito, não houve redução do tributo a pagar, assim, mantida a exigência contida no auto de infração, consagrado estará o *bis in idem*.

Conclusivamente, diz que é de 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.

Prosseguindo, alega inexistência de previsão legal da glosa de créditos imposta pela Fiscalização em atenção ao princípio da legalidade.

Ressalta, inicialmente, a absoluta carência de legalidade da glosa dos créditos escriturados ante a inexistência de previsão legal da glosa de créditos imposta pela Fiscalização. Aduz que os dispositivos invocados pela Fiscalização na motivação da autuação, no caso art. 13, § 4º, II, da LC 87/96; art. 309, § 7º do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/2012, além de não constituírem preceitos sancionatórios, não trazem autorização ao Estado da Bahia para promover a glosa dos créditos de ICMS escriturados pela empresa.

Afirma que a suposta utilização de base de cálculo sobre valorada na origem não autoriza à Administração, de vontade própria, a glosa dos créditos escriturais de ICMS aproveitados correspondente ao *plus* valorativo da entrada realizada. Observa que a fiscalização tributária, porquanto atividade administrativa está jungida ao princípio da legalidade (arts. 5º, II; 37; 84, IV e; 150, I, da CR/88), só lhe sendo possível agir em estrita conformidade com o comando da lei, i. é, segundo a lei.

Alega que nem a Constituição de 1988, nem a Lei Kandir e nem mesmo a Lei Estadual nº 7.014/96, trazem a distinção invocada como suporte da autuação. Diz que na hipótese, pouco importa o entendimento do Estado de destino acerca da base de cálculo que deveria ter sido praticada pelo estabelecimento de origem das mercadorias. Relembra que o direito de crédito do adquirente vincula-se tão somente ao “montante cobrado” nas operações anteriores (art. 155, § 2º, I, da CR/88), nada havendo contra o procedimento adotado pelo estabelecimento.

Afirma que nesse contexto, consentir a restrição da possibilidade da recuperação pelo contribuinte da integralidade do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição, como deseja o fisco com a presente exigência fiscal e permissão configurada no acordão recorrido, consistiria em imensa violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, com a incidência sucessiva do imposto sobre a mesma riqueza produzida em mais de uma etapa da cadeia de circulação das mercadorias (efeito cascata).

Acrescenta que essa prerrogativa prejudicaria a neutralidade do ICMS, onerando a força produtiva e impedindo o translado do ônus financeiro do gravame até o consumidor final que é o contribuinte de fato.

Conclusivamente, requer o impugnante que seja declarada a improcedência do crédito tributário, em razão da falta de previsão legal dos motivos invocados pela Fiscalização para promover a glosa dos créditos escriturais apropriados pela empresa, com ferimento aos princípios da legalidade, da não surpresa e da não cumulatividade do ICMS, sob pena de contrariedade e negativa de vigência aos arts. 5º, II; 37; 150, I; 155, § 2º, I, todos da CR/88; e 3º e 97, do CTN.

Continuando, alega flagrante violação à Constituição Federal pela Fiscalização Estadual. Impossibilidade de ato unilateral de Estado membro declarar a constitucionalidade de ato normativo realizado por outros entes federados, ainda que fora do âmbito do CONFAZ. Guerra fiscal. Necessária observância ao artigo 110 do CTN.

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 que, para o presente caso, as operações questionadas pela Fiscalização dizem respeito às transferências interestaduais de mercadorias entre as unidades industriais da empresa autuada, com origem nos Estados de São Paulo, Minas Gerais, etc.

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

Sustenta que cumpriu perfeitamente o que lhe impõe a legislação do Estado de origem, a única na qual se vincula o direito ao crédito, não sendo possível a glosa dos créditos de ICMS escriturados na entrada efetivada, sob pena de violação ao princípio da legalidade (arts. 5º, II; 37; 84, IV, e; 150, I, da CF/88).

Acrescenta que isso porque, em conformidade com o art. 43, IV “a”, 4, Parte Geral do RICMS-MG/2002, bem como o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, a base de cálculo na saída de mercadorias do Estado de Minas Gerais é o custo da mercadoria produzida, não podendo, em nenhuma hipótese, ser inferior ao entendido como a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento. Transcreve o referido dispositivo regulamentar.

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

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

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

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

Consigna que nesse contexto, retornando à legislação dos Estados de origem, adotando-se a interpretação sistemática, devem ser interpretados como uma enumeração não exaustiva os custos de produção a servir como base tributável nas transferências interestaduais com produtos industrializados, art. 13, § 4º, II da LC nº. 87/96. Diz que decerto, o substrato econômico efetivamente visado pela norma de tributação enquanto manifestação concreta de capacidade contributiva está ligada aos custos reais do produto, e não a uma medida fictícia que não traduz uma situação real referente à produção industrial.

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

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

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

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

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

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

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

Reporta-se sobre a adequada natureza jurídica dos itens 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).

Frisa que mesmo que sejam ultrapassados todos os argumentos anteriores, faz-se necessário discorrer sobre a correta classificação jurídico-contábil dos itens glosados pela Fiscalização, já que fazem parte do custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

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

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

Salienta que como não poderia ser diferente, a ilação é plenamente aplicável ao caso concreto, já que a Fiscalização, em interpretação restritiva acerca do “custo da mercadoria produzida”, excluiu, de vontade própria, da base de cálculo objeto das transferências interestaduais as seguintes rubricas: “Água”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “Provisão de frete” e “MAP Outros”.

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

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

Quanto aos eletrodos para solda, diz que revestem os rolos pelos quais transitam as peças de aço sob elaboração e também fazem parte do custo da mercadoria produzida. Acrescenta que considerando que o aço nas áreas de lingotamento contínuo e laminação a quente atingem temperaturas superiores a 1000 °C, os rolos que transportam as peças de aço se degradariam instantaneamente caso não recebessem proteção (anteparo) que intermedia o contato com o metal em alta temperatura.

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

Quanto ao gás mistura/combinação, diz que tem a função de manter a temperatura nos fornos exatamente nos níveis necessários para a produção da placa de aço. Isso porque, as placas de aços precisam ser reaquecidas a uma temperatura precisa e no complexo processo de produção do aço não há margens para erros ou aproximações. Acrescenta que os valores a serem trabalhados são rigidamente predefinidos, qualquer alteração, por mais leve que seja, na

temperatura dos fornos, põe a perder toda a placa de aço que está sendo produzida. Assim, os gases combinados não servem apenas para medir o teor de oxigênio nos fornos de reaquecimento das placas de silício, mas é pela utilização dessa mistura de gases que se controla a exata quantidade de oxigênio a ser injetada nos fornos. Afirma que sem essa mistura de gases padrões isso seria impossível, decorrendo daí a essencialidade do produto.

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

Salienta que os itens água, cilindro/disco, eletrodos, gases combustíveis, provisão de frete e os “outros” são claramente materiais secundários, portanto, garantida a sua inclusão na base de cálculo das operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, nos termos do art. 13, § 4º, II da LC N.87/96. Neste sentido, invoca os votos vencidos recentemente proferidos nos Autos de Infração nºs. 206891.0017/17-4 e 206891.0018/17-0.

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

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

Registra que o CONSEF tem precedentes reconhecendo a legitimidade do aproveitamento de créditos nas aquisições de produtos que se consomem de forma integral no processo produtivo. Neste sentido, reproduz ementas e excertos de voto proferidos em decisões deste Conselho.

Conclusivamente, pugna pela improcedência integral do crédito tributário, pois os itens “Água”, “Provisão de frete”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb” e “MAP Outros” devem ser considerados “produtos intermediários”, portanto, aceitos no conceito de material secundário, nos termos do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96.

Reporta-se sobre o caráter confiscatório da penalidade.

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

Destaca recente decisão do Supremo Tribunal Federal, assentando como limite do não confisco na aplicação de penalidades tributárias o patamar de 25% do valor do tributo, conforme decisão que reproduz. No mesmo sentido, reproduz excerto do voto condutor do acórdão, redigido pelo Min. Rel. Celso de Mello, acerca da vedação do confisco à matéria tributária e do condicionamento da atividade estatal ao princípio da razoabilidade.

Conclusivamente, requer o cancelamento da penalidade aplicada, sob pena de afronta ao princípio do não confisco, conforme art. 150, IV, da CR/88. Consigna que caso não se decida pelo cancelamento da penalidade exigida, *ad argumentandum*, necessário ao menos reduzi-la para patamares mais razoáveis, menos restritivos de direitos fundamentais do contribuinte, mais

adequados às circunstâncias do caso e à finalidade sancionatória imbuída no dispositivo legal, expurgando-a do excesso inconstitucional.

Finaliza a peça defensiva requerendo o cancelamento do crédito tributário exigido. Requer, ainda, subsidiariamente, o cancelamento ou redução da multa aplicada. Requer, por fim, o 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 Coelho, 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.

Os autuantes prestaram Informação Fiscal (fls. 179 a 194 – frente e verso). Tecem considerações iniciais sobre a matéria de que cuida Auto de Infração em lide. Consignam que o objetivo da Informação Fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindos da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Dizem que para uma construção lógica sobre a questão tratada no presente Auto de Infração é imprescindível analisar as diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações.

Frisam que, desse modo, imperiosa é a colação da definição positivada em nosso ordenamento jurídico, a iniciar pelo firmado na Constituição Federal Brasileira, seguindo a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes. Nesse sentido, reproduzem o art. 155, §2º, XII, “i” e o art. 146, III, “a”, todos da CF.

Salientam que o artigo 155, § 2º, XII, “i”, da CF/88 é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Assinalam que neste esteio legal, em obediência, portanto, ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, I, 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.

Aduzem que conforme visto, há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. Acrescentam que, dessa forma, atuou o legislador, conforme consta da LC nº 87/96 e suas alterações, art. 13, § 4º, II, cuja redação reproduzem.

Concluem que a lei complementar fixou os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações.

Afirmam que o texto normativo inserto na Lei Complementar, não comporta qualquer tipo de inteleção ampliativa e a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/96.

Quanto aos seus impactos, registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no

conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Salientam que a importância disso deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Frisam que nesta senda, busca-se examinar, em outro contexto, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados. Neste sentido, dizem que no intuito de encontrar a melhor resposta não só para esta indagação e na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC 87/96, mister se faz avançar para a verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS; da mais adequada interpretação acolhida pelo Código Tributário Nacional (CTN); bem como do que está disposto na Ciência Contábil, no Direito Privado, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Reportam-se sobre a autuação. Ressaltam que em momento algum houve impugnação dos cálculos e/ou valores constantes dos demonstrativos anexados aos autos.

Dizem que conforme está registrado no próprio corpo do Auto de Infração, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico, quanto em meio eletrônico, onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto.

Afirmam que desse modo, em consonância com a mencionada LC 87/96 e com julgados citados, em especial a do STJ, foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o somatório de MATÉRIA PRIMA, ACONDICIONAMENTO, MATERIAL SECUNDÁRIO E MÃO DE OBRA, rubricas estas listadas nos demonstrativos e no corpo do Auto de Infração em lide.

Salientam que o autuado alega, no entanto, que teria o direito de formar a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a utilização de todos os elementos de custo de produção, pois os mesmos são imprescindíveis para se chegar ao produto final.

Frisam que o autuado tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, conforme reprodução da redação que apresentam.

Reportam-se sobre o papel da Lei Complementar no campo do ICMS.

Observam que no tocante ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, XII, “i”, c/c o art. 146, III, “a”, ambos da CF/88, determinam, *in verbis*:

*Art. 155. (...)*

*§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*XII - cabe à lei complementar:*

*i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre...*

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (...).*

Frisam que 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”.

Salientam que conforme visto, por força de mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº 87/96 e suas alterações,

como se verifica no seu art. 13, § 4º, II. Assim, o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima esta exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Esclarecem que desse modo, na realização da auditoria, utilizaram como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Dizem que nesse diapasão, conclui-se que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos aduzidos acima.

Afirmam que assim sendo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

No que concerne ao Frete, esclarecem que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não se tem as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas).

Acrescentam que o valor da despesa com Frete- CIF, quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, i.e., não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção, mas sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Reportam-se sobre a definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado/societário/empresarial, nas normas tributárias.

Tomam como pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar nº 87/96 fixou ou elegeu taxativamente ou literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados. Acrescentam que resta colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário, em especial nos arts. 109 e 110 do CTN, com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos custo de produção.

Observam que lastreado no texto constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional (CTN) – lei ordinária com *status* de lei complementar – estabeleceu as “*normas gerais em matéria de legislação tributária*”. Transcrevem o art. 109 do CTN, que prescreve que os princípios gerais de direito privado se utilizam para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários.

Citam lições de Leandro Paulsen e de Luciano Amaro, no sentido de que o silêncio da lei tributária significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresso. Em suma: o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Frisam que se o direito tributário, por meio da LC 87/96, por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado

(especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Mencionam o art. 110 do CTN, que estabelece que: “*A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias*”.

Transcrevem também lições doutrinárias de tributaristas pátrios, entre eles Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleiro, para afirmarem que havendo silêncio das leis tributárias, como ocorre no presente caso em relação à LC 87/96, procura-se então guarida nas normas de direito privado/societário/empresarial, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-las. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Reportam-se sobre as normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) ou de outros institutos de Direito Privado/Direito e interpretação de outros Fiscos.

Dizem que o exame dos estudos doutrinários se revela bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, II).

Observam que para tal desiderato, é de grande valia a transcrição do trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96, art. 13, §4º, II, de forma bem simples e esclarecedora.

Salientam que segundo essa definição, a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS) é que a primeira (MP) é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto o segundo (MS) entra em menor quantidade no processo produtivo.

Acrescentam que a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo.

Salientam que essa percepção também pode ser verificada ao analisar a resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria [mailto:[portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br](mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br)], de lavra de Paulo H. Teixeira, conforme transcrição que apresentam.

Observam que no caso, registrou-se a definição de “matéria-prima” e a equiparou a “material direto”, dizendo que representa todo o material incorporado ao produto. Nesse contexto, inseriu a “embalagem” e o “material secundário” na própria conceituação de “matéria-prima” ou “material direto”.

Acrescentam que ocorre também a menção às rubricas “energia elétrica”, “depreciação” e “manutenção” e as engloba no rol dos “materiais indiretos”.

Registraram que da mesma forma, ao mencionar o vernáculo “mão-de-obra” a vincula ao pessoal que trabalha e não às máquinas e equipamentos.

Consignam que é relevante, igualmente, trazer à tona resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo, para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC 87/96, tendo em vista que o mesmo os define semanticamente e de modo sintético, com a competência que lhe é peculiar. Reproduzem a referida resposta da consulta.

Consignam que por fim, acrescenta Leone e Leone (2004, p. 192): “*Matéria-prima – este é um*

*termo de engenharia ou do fabricante; ele indica o material mais importante da fabricação sob o ponto de vista de que é aquele que sustenta o produto, que dá a imagem de boa qualidade ao produto, (...)."*

Ressaltam que como abordado anteriormente, os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias-primas e os materiais de produção menos importantes, suplementares, auxiliares ou secundários são exatamente os materiais ditos secundários.

Frisam que nesse mesmo direcionamento, não poderiam deixar de fazer o registro do magistério de Leone e Leone, que também autoriza proclamar e ratificar o que está pacificado nas normas contábeis, consoante exposto a seguir, refutando, portanto, as incongruências da legislação de Minas Gerais (RICMS- MG - aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002, art. 43, § 2º, incisos I a IV) que distorce e modifica o que a Ciência Contábil define como depreciação e mão-de-obra: "*Depreciação – é o desgaste teórico de um ativo imobilizado em virtude de uso, da ação de elementos naturais, de acidentes e de obsolescência. É a redução teórica do valor original de um ativo imobilizado*".

Afirmam que a depreciação, no dizer da Ciência Contábil, nada tem a ver, portanto, com a mão-de-obra de pessoal da produção e sim com o ativo imobilizado da fábrica.

Continua Leone e Leone (Ob. cit., p.190): "*Mão-de-obra (labor) – é o trabalho realizado pelo homem. (...) Nas entidades, principalmente em fábricas, existem dois tipos de mão-de-obra: a mão-de-obra direta (...) e a mão-de-obra indireta (...).*"

Dizem que não se pode ignorar que a Ciência Contábil/Contabilidade de Custos sempre relaciona mão-de-obra à "pessoal", ao "homem", e nunca à "máquina" e aos "equipamentos".

Acrescentam que de igual modo, é de sobremaneira importância aflorar os ensinamentos do nobre Auditor Fiscal e Professor de Contabilidade de Custos, Dr. Creso Cotrim Coelho, com referência a mão-de-obra, conforme transcrição que apresentam.

Observam, ainda, que mão-de-obra pode ser dividida, segundo a Ciência Contábil e nas palavras do Professor Creso Cotrim:

*“...em mão-de-obra fixa e em variável. A primeira é aquela remunerada pela organização independentemente do volume de produção. O trabalhador percebe uma remuneração por disponibilizar tempo. Se a empresa não a emprega adequadamente, isto é um problema de gestão empresarial. Ocorre normalmente nas organizações mais sofisticadas tecnologicamente.*

*Já a segunda (mão-de-obra variável) é aquela que é remunerada em função da produção realizada: ganho por peça, por volume produzido, horista, comissionada, etc.*

*Se a mão-de-obra estiver vinculada ao processo operacional, quer seja direta ou indireta, fixa ou variável ela deve ser tratada como custo e, em assim sendo, deve compor o custo da produção para efeito de transferência. (art. 13, §4º, II, da LC 87/96).*

Relemboram a definição do que seja mão-de-obra, reportando-se ao ensinamento constantemente atualizado do conceituado mestre Martins (2006), conforme transcrição que apresentam abaixo:

*Mão-de-obra Direta é aquela relativa ao pessoal que trabalha diretamente sobre um produto em elaboração (...)*

*O operário que movimenta um torno, por exemplo, trabalhando um produto ou um componente de cada vez, tem seu gasto classificado como Mão-de-obra Direta. (...)*

*...custo de Mão-de-obra Direta não se confunde com o valor total pago a produção, mesmo aos operários diretos. Só se caracteriza como tal a utilizada diretamente sobre o produto (...)*

Asseguram que desse modo, nada pode justificar a alteração desse conceito, que prima pelo vínculo do vernáculo "mão-de-obra" ao homem, ao pessoal, ao operário, ao trabalhador, nada tendo a ver, portanto, com máquinas, equipamentos (ativo imobilizado) e respectivas depreciações como pretendeu, de forma equivocada, o legislador mineiro.

Destacam que outra questão precisa ser bem analisada, no caso um componente denominado frete CIF (Cost Insurance Freight) que se verifica quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete

e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB (Free on Board) que é o frete por conta do destinatário e, portanto, neste caso, este montante não é embutido no orçamento do fornecedor.

Ressaltam que a importância do estudo desta matéria reside no fato de que, em trabalho realizado pelo Fisco da Bahia, não divulgado por força do sigilo fiscal, foi constatado que a maioria das empresas, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, faz a inserção da parcela do frete denominado “frete CIF” quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois está consignada nas notas fiscais das empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente” (código “1”), i.e., o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria.

Asseveram que é evidente que esse procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e, da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção. Acrescentam que assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Salientam que de igual pensamento, Leone e Leone (Ob. cit., p. 126) expressa que “*despesas de vendas são todos os gastos que a empresa realiza relacionados diretamente à atividade de vendas: comissões aos vendedores..., frete de vendas (...) etc.*”

Dizem que como não poderia deixar de ser, a parcela do frete nas operações subsequentes de vendas ou transferências, após o produto acabado ou a mercadoria já produzida, é uma despesa, pois somente é conhecida quando do processo de comercialização ou de transferência dessa mercadoria, pronta para o consumo, não existindo nenhum vínculo, direto nem indireto, com o custo de produção.

Observam que para a Ciência Contábil, e assim assevera o Profº Creso Cotrim, entende-se como despesa “*...todos os gastos incorridos pelas organizações tendo-se por objetivo a obtenção de receitas. As despesas são contas de período e em assim sendo não compõem o custo da produção, (tanto as despesas variáveis como as fixas)*”.

Consignam que também é de bom alvitre esclarecer que a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, pois não se tem as figuras do “remetente - vendedor” e do “destinatário -comprador”, pessoas jurídicas distintas.

Dizem que é palmar que a operação realizada com a cláusula CIF tem o valor do frete classificado como uma despesa operacional e nunca como custo de produção e, por conseguinte, essa parcela também deve ser desconsiderada quando da formação da base de cálculo prevista no nominado art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Afirmam que restou demonstrada a cristalina e irrefragável impossibilidade de a empresa considerar uma despesa operacional, no caso frete - CIF, incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de custo de produção.

Frisam que com o objetivo de melhor contextualizar a questão e para uma melhor visualização dos elementos de custo de produção de uma empresa industrial, é imprescindível deixar de recorrer ao magistério do ilustre mestre Leone (2006), onde pode ser verificada a classificação dos diversos elementos de custo, com o subsequente agrupamento dos mesmos, cujos excertos, pela clarividência, reproduzem abaixo:

**“PLANILHA DE CUSTOS - ...”**

*Elementos de custos...*

***Materiais de Produção***

*Tecido de algodão*

*Tecido sintético*

***Materiais secundários***

*Linha*

*Botões*

*Etiquetas*  
**Material Embalagem**  
*Envelope plástico*  
*Caixa de papelão*  
**Mão-de-obra direta**  
...  
**Despesas dos setores administrativos**  
**Despesas dos setores operacionais**  
**Despesas do setor de produção de ENERGIA” (destaques inclusos)**  
[...]

Dizem que conforme visto acima, os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados nesta planilha: 1) matéria-prima (materiais de produção principais); 2) materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); 3) Acondicionamento (material de embalagem); e 4) Mão-de-obra (direta e indireta).

Afirmam que estes seriam sem sombra de dúvida os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Acrescentam que os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da Lei Complementar nº 87/96.

Assinalam que corrobora com este entendimento o ínclito Prof. Creso Cotrim (*Ob. cit.*), ao ratificar que a legislação define custo para transferência com os elementos já conhecidos, art. 13, §4º, II da LC 87/96, e a inclusão da energia elétrica na composição da base de cálculo do ICMS só será possível se houver alteração na legislação vigente.

Enfatizam que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Asseveram que energia elétrica e outras formas de energia, lubrificantes e combustíveis também não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima.

Consignam que diante do que foi amplamente demonstrado, o legislador infraconstitucional, via lei ordinária, decreto, decisão normativa etc., com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, não pode nem deve contrariar o que a própria Ciência Contábil define e conceitua os seus institutos, a exemplo de matéria-prima; mão-de-obra, material secundário e acondicionamento (embalagem), desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ultrapassando, consequentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação.

Dizem que se infere, portanto, que os “materiais de produção principais” são as “matérias-primas” e os “materiais de produção não-principais” são os próprios “materiais secundários”. Afirmam que ambos, matéria-prima e material secundário, são materiais diretos, fazem parte, diretamente, do processo produtivo e se incorporam a mercadoria produzida. Acrescentam que o mesmo poderia dizer para o material de embalagem ou acondicionamento, pois a mercadoria produzida não se apresenta para o mercado consumidor sem estar devidamente acondicionada ou sem a respectiva embalagem.

Asseveram que dessa forma, percebe-se que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no § 4º do II, do

art. 13 da LC 87/96.

Salientam que as várias concepções teóricas existentes sobre o tema, conforme destacado acima, levam ao mesmo ponto comum de que, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Dizem que em outras palavras: a vontade do Parlamento, ao aprovar esse regramento, foi no sentido de limitar, reduzir a formação da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados (ou mercadorias produzidas) para filiais localizadas em diferentes unidades da Federação, na forma do art. 13, §4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

Assinalam que em relação ao entendimento do que são matérias primas, mão de obra e acondicionamento, não pairam dúvidas sobre a definição dos mesmos, contudo, no tocante a definição de “material secundário”, trazem consultas realizadas por contribuintes de São Paulo com as respostas dadas pelo Fisco paulista. Reproduzem excertos das referidas consultas.

Destacam, também, as impropriedades contidas na legislação do Estado de Minas Gerais, no art. 43, § 2º, incisos I a IV, do Regulamento do ICMS.

Consignam que na legislação de Minas Gerais, no art. 43, §2º, incisos I a IV, do Regulamento do ICMS, encontra-se a estranhíssima figura da “mão-de-obra tecnológica” que corresponde aos custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros.

Afirmam que o mesmo ocorre com relação ao conceito de “acondicionamento”, onde o citado Regulamento prescreve que o mesmo corresponde aos “custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”.

Dizem que dessa forma, na conformidade das considerações feitas, não há senão concluir que a única alternativa exegética em tese suscitável perante o tema deste artigo merecedora de endosso, por enquanto, é a que foi elaborada por Márcio Alexandre Freitas, cuja lição reproduzem.

Frisam que para robustecer e encerrar as críticas à legislação de Minas Gerais trazem à tona as veementes observações assinaladas pelo Min. Luiz Gallotti, no Voto Preliminar que proferiu no julgamento do RE nº 71.758/GB, cujos excertos reproduzem.

Ressaltam as impropriedades contidas na legislação mencionada pelo impugnante, referente ao Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005). Invocam e reproduzem o magistério de Marcio Alexandre Freitas, pois o mesmo procura demonstrar as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo, também corroborando e complementando o que foi abordado.

Dizem que as palavras do Prof. Alexandre Freitas são suficientes para elucidar as incongruências da legislação de São Paulo, conforme transcrição que apresentam.

Salientam que esse entendimento, agora específico para o ICMS, também foi avalizado pelo STJ, consoante Acórdão que reproduzem.

Reportam-se sobre parecer da Procuradoria Geral do Estado da Bahia, no Processo PGE/2011405993-0, Processo Administrativo nº PGE 2014.407801-0 e Parecer PGE 2014.407815-0, cujos excertos transcrevem.

Finalizam a peça informativa mantendo na integralidade o Auto de Infração.

Consta, às fls. 198/199, extrato do SIGAT – Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária referente ao pagamento parcial do débito por parte do autuado, no montante de R\$343.126,18 (valor histórico).

Em Pauta Suplementar de Julgamento, tendo em vista a constatação no sistema da SEFAZ/BA, precisamente na Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA) enviada pelo autuado, referente ao período objeto da autuação, que o autuado apresentara saldo credor em sua escrituração fiscal no período de DEZEMBRO de 2016 a DEZEMBRO de 2018, esta Junta de Julgamento Fiscal deliberou pela conversão do feito em diligência à IFEP COMÉRCIO (fl. 200), a fim de que os AUTUANTES revisassem o lançamento para adequação das datas de ocorrência, observando os efetivos meses em que houve REPERCUSSÃO DE FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS, EM DECORRÊNCIA DO USO INDEVIDO DOS CRÉDITOS FISCAIS DE QUE TRATA A AUTUAÇÃO.

Os autuantes cumpriram a diligência (fl. 203), ressaltando a manutenção do mesmo entendimento manifestado na primeira informação fiscal.

Dessa forma, informam que mantêm os demonstrativos já elaborados, e que apesar de discordarem do posicionamento do CONSEF, considerando o saldo credor apresentado pelo autuado, em decorrência da denúncia extemporânea em alguns meses dos anos de 2016 a 2017, alteraram as datas de débito, visando amparar o saldo devedor com novo quadro de lançamentos, conforme demonstrativo às fls. 204/205, sem haver mudança no valor a ser exigido na autuação.

O autuado, cientificado do resultado da diligência se manifestou (fls. 210 a 216). Repete o que dissera na peça defensiva inicial.

Registra que no intuito de diminuir a litigiosidade, optou por pagar parcialmente o crédito lançado (doc.03), 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.

Consigna que registra a sua ciência a respeito da revisão efetuada, que apenas alterou as datas de débito e manteve o valor de R\$396.721,59, porém renova seus argumentos, pela necessidade de cancelamento integral do Auto de Infração em tela.

Quanto aos demais itens mantidos em discussão, no caso “Água”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “Provisão de frete” e “MAP Outros”, diz que se faz imperiosa a devida análise por este órgão julgador a respeito da necessidade e consideração de tais componentes no custo da mercadoria produzida, consoante o art. 13, § 4º, II da LC nº. 87/96.

Assinala que nesse sentido, foram os votos vencidos recentemente proferidos nos Acórdãos CJF Nº. 0341-11/18 e 0395-12/18.

Repete o que dissera na peça defensiva inicial no tocante aos referidos produtos.

Finaliza requerendo o cancelamento ou, quando menos, a redução da penalidade aplicada.

Os autuantes, científicos da Manifestação se pronunciaram (fl. 230) reiterando o mesmo entendimento anteriormente manifestado na Informação Fiscal de fl. 203, mencionando que as alegações defensivas são as mesmas anteriormente aduzidas pelo autuado.

Finalizam solicitando a procedência do Auto de Infração.

Na sessão de Julgamento, foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Flaviano Britto, OAB/BA nº 27.833.

## VOTO

O presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela 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 nos componentes mencionados.

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), 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 Denúncia Espontânea apresentada pela empresa, por ser extemporânea, não teria que ser levada em conta no trabalho fiscal efetuado, porém alteraram as datas de débito, visando amparar o saldo devedor com novo quadro de lançamentos, conforme demonstrativo às fls. 204/205.

Destarte, o Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, especialmente os artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, já acima citado, não havendo do que se falar de nulidade do feito.

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, 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 dispositivo legal da Lei Complementar nº 87/96, acima mencionado.

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, § 8º, inc. II, da Lei nº 7.014/96.

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

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

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

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

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

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

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

*prazo decadencial. Decisão por maioria. Não acolhida as preliminares de nulidades. Decisão não unânime. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”*

**“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.”

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, considero que 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 subsistente, conforme o demonstrativo elaborado pelos autuantes

no cumprimento da diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal no valor de R\$396.721,59, 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 constitucionalidade 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, consigno que inexiste óbice para atendimento do pleito pelo órgão competente da repartição fazendária. Contudo, saliento que o não atendimento não implica em nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação ao contribuinte se encontram determinadas no artigo 108 do RPAF/BA/99.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, de acordo com o demonstrativo de débito à fl. 205, onde foram adequadas as datas de ocorrência, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0011/19-2**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 396.721,59**, 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.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de março de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR