

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0037/18-3  
**RECORRENTE** - COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JF nº 0135-03/19  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INERNET: 13/03/2020

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0356-12/19

**EMENTA.** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, definido como o custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, quando o remetente for o estabelecimento fabricante. No caso em lide, foram excluídas da base de cálculo os custos relativos a manutenção, combustíveis, utilidades, despesas gerais e depreciação, que não fazem parte do conceito tanto de matéria prima, como material secundário, mão de obra ou acondicionamento, conforme preceitua a Lei Complementar. Rejeitadas as preliminares de nulidade assim como o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em razão da Decisão de Primeira Instância deste Conselho de Fazenda, que julgou Procedente o Auto de Infração desta lide, lavrado em 21/09/2018, quando foi efetuado lançamento no valor histórico de R\$8.124.711,11 de imposto, e multa de 60%, em decorrência da seguinte infração:

*Utilizou indevidamente crédito fiscal do imposto, com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, (Infração 01.02.23), em relação aos meses de setembro de 2013 a dezembro de 2017. Trata-se de estorno de crédito fiscal, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, nas operações de transferências interestaduais, com o consequente pagamento do ICMS a menor que o devido. Consta que o trabalho tem amparo nas decisões do STJ, do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, do CONSEF, e na Lei Complementar 87/96, art. 13, § 4º, II, que no caso do presente auto de infração, diz respeito a 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 de remetentes e transferidos para a filial localizada neste Estado.*

Após impugnação, fls. 79/101, e da informação fiscal prestada pelo autuante, fls.193/218, a Junta de Julgamento, em decisão unânime, decidiu pela Procedência do lançamento, com fundamento no voto abaixo transcrito:

### VOTO

*O defendente alegou que no presente Auto de Infração, o agente fiscal não se desincumbiu da obrigação legal de determinar precisamente, a matéria tributável e de identificar o fato gerador, eis que não há a necessária descrição, com o detalhamento exigido em lei, dos fatos representativos da alegada infração. Acrescentou que padece de vícios por afirmações genéricas, ou seja, apenas com o apontamento amplo, de que a autuada havia se equivocado quanto à base de cálculo, sem a correta descrição dos fatos, e, por via de consequência, embora na capitulação da suposta infração tenha sido informado o referido artigo do RICMS/BA tido como violado, não houve qualquer tipo de especificação exata sobre a infração supostamente cometida, uma vez que a capitulação*

*apresentada a título de infração, não é capaz de detalhar, ao certo, o que de fato acarretou a autuação fiscal descrita nos presentes autos.*

*Analizando os elementos que fazem parte deste processo, observo que esta alegação contraria os fatos presentes na peça fiscal ora discutida. Conforme se verifica, no próprio corpo do auto de infração, encontra-se a descrição detalhada dos motivos que resultaram em sua lavratura, inexistindo a alegada falta de motivação.*

*Dessa forma, a arguição de nulidade não merece prosperar, uma vez que a descrição dos fatos, o enquadramento legal e os demonstrativos que acompanham o Auto de Infração permitem o conhecimento da acusação imputada e do débito tributário lançado, possibilitando, assim, o pleno exercício do direito de defesa. O fato descrito no Auto de Infração está materialmente comprovado no demonstrativo e CD acostados às fls. 09 a 16, onde o custo de produção da mercadoria foi confrontado com o valor da base de cálculo da transferência interestadual consignado em cada nota fiscal listada na autuação. Esse demonstrativo deixa claro que o defendente recebeu mercadoria em transferência, com base de cálculo superior à fixada no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, tendo se apropriado do crédito fiscal destacado a maior, nas notas fiscais.*

*Constato que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/2012, com a Lei nº 7.014/96 e com o RPAF-BA. Ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art. 39 do RPAF/99.*

*Saliento que pela descrição da infração e conforme argumentos utilizados em sua defesa depreende-se, claramente, que o defendente compreendeu e identificou do que está sendo acusado, incorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquirir de nulidade o lançamento de ofício.*

*Quanto à alegada nulidade, caso não seja deferido o pedido para a realização de perícia técnica ou diligência fiscal, observo que esta, presta-se a esclarecer dúvida porventura existente, mas se para convencimento dos Julgadores, não se faz a mesma necessária, a realização de diligência pode ser dispensada. Quanto a perícia técnica, não vislumbro sua necessidade, considerando que os elementos constantes dos autos e a jurisprudência predominante deste CONSEF permitem chegar-se à decisão da lide.*

*Observo que o pedido do contribuinte para a realização de diligência, teve como justificativa, a necessidade de trazer mais provas a seu favor, que alega possuir, no entanto, não trouxe à luz deste PAF. Assim, há que se levar em conta o que prevê o artigo 123 do RPAF/99, acerca de que, a defesa do contribuinte deverá ser feita dentro do prazo de sessenta dias, a contar da intimação da lavratura do Auto de Infração, devendo se fazer acompanhar das provas que o mesmo tiver. Portanto, pelas razões dadas, fica rejeitado o pedido, com fulcro no art. 147, I e II do RPAF/99.*

*No mérito, conforme a descrição dos fatos, o autuado foi acusado de utilização indevida de créditos fiscais de ICMS atinentes a operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, realizadas entre estabelecimentos de uma mesma empresa, efetuadas com a utilização de base de cálculo, fixada na Unidade Federada de origem, em valor superior ao estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.*

*Observo que os demonstrativos acostados ao processo provam que os Autuantes apenas consideraram os custos previstos no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, quais sejam: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Após extrair esses valores de planilhas apresentadas à fiscalização pelo próprio defendente, os auditores incluíram o valor do ICMS e, em seguida, efetuaram o confronto do montante apurado com o valor consignado nas notas fiscais de transferências para a Bahia. Desse confronto, ficou evidenciado que o valor empregado nas transferências listadas na autuação era superior ao previsto no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, e, em consequência, acertadamente, foi glosada a parcela que excedia ao previsto nesse dispositivo da referida Lei Complementar, bem como, ficou demonstrada a correta apuração da base de cálculo do imposto lançado.*

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

*Em verdade, 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.*

*A definição da base de cálculo pela lei complementar não buscou associar a definição ampla de custo de produção conforme a contabilidade de custos. Certamente que se o legislador tivesse intenção de aplicar o*

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

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

*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. O defendente contestou a autuação, alegando que a Fiscalização teria aplicado indevidamente, uma alíquota de 17% nas operações de transferências, em que o percentual correto seria de 7%.*

*Sobre esta alegação, observo que de fato, no corpo do Auto de Infração encontra-se registrado a alíquota de 17%. Entretanto, da análise do demonstrativo que serve de base para a apuração do quantum devido, observo que foi aplicada corretamente a alíquota de 7% nos termos da legislação de regência, considerando tratar-se de transferências interestaduais oriundas de Estado da região Sudeste. Verifico que este fato ocorre, considerando que para fins da lavratura, o Sistema Automatizado do Auto de Infração da SEFAZ, realiza uma operação inversa, adotando uma base de cálculo, de forma que o valor lançado a título de ICMS no corpo do Auto de Infração seja exatamente igual, aquele apurado no levantamento fiscal, quando aplicada a correta alíquota.*

*O defendente alegou, que vê irregularidade da autuação, também na impossibilidade de o Fisco Estadual pretender re-fiscalizar período, para o qual já lavrou Auto de Infração. Cita o Auto de Infração 2810760001/17-0, contra si lavrado pela Fazenda Estadual referente ao período compreendido entre 01/01/2013 a 31/12/2014, razão pela qual se mostra improcedente a autuação ora em exame, por mais essa ilegalidade praticada pelo Ente Tributante.*

*Observo que esta alegação não procede. As irregularidades apuradas no lançamento ora discutido, são diferentes daquelas consignadas no auto de infração referido pela defesa. Vale notar, que no próprio corpo do auto de infração, encontra-se ressaltado o direito da Fazenda Pública Estadual, apurar a qualquer época, desde que não extinto o prazo decadencial, a ocorrência de outros elementos que possam configurar obrigações tributárias.*

*O defendente disse também, que a fiscalização desconsiderou os custos indicados por ela para todas as operações, tomando como base apenas um dos equipamentos/mercadorias. Ou seja, a Fazenda Estadual se utilizou de amostragem, desconsiderando o custo indicado para uma das mercadorias, e ampliou o mesmo conceito, por presunção, para todas as demais operações, que envolvem mercadorias diversas da fiscalizada pelo agente fiscal. Assim, em mais esse ponto também merece ser cancelado o Auto de Infração lavrado, diante da impossibilidade de se adotar uma base de cálculo presumida para todos os demais equipamentos e mercadorias, uma vez que o agente fiscal deveria ter analisado o conceito de custo adotado para cada mercadoria objeto da operação interestadual.*

*Analizando o levantamento fiscal que dá suporte ao presente lançamento de ofício, verifico que este argumento não corresponde aos fatos. 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.*

*Observo 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, inciso II, da Lei nº 7.014/96. No presente caso, para todas as mercadorias objeto da autuação, foram excluídos os itens: Material de Manutenção, Combustíveis, Utilidades, Depreciação, Despesas Gerais e provisão para Depreciação e Exaustão.*

*Assim, observo que o lançamento de ofício em discussão, não se deu por amostragem como alega a defesa, pois a irregularidade apurada nos termos retro mencionados, não foi constatada por presunção.*

*Quanto às disposições contidas na Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/05, emitida pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, saliento que essa Decisão não se aplica ao Estado da Bahia e não possui o condão de*

*modificar o que está expresso na LC Nº 87/96 e na Lei nº 7.014/96.*

*A alegada boa-fé do defendente também, não é capaz de elidir a acusação e nem de reduzir a multa, pois, nos termos do artigo 136 do CTN, a responsabilidade por infrações da legislação tributária, independe da intenção do agente.*

*Entendo que não se pode dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Entretanto, no caso em exame, para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, a legislação estabelece uma base de cálculo própria, albergando tão-somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, ou seja, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, devendo-se calcular o imposto sobre estas parcelas nas operações interestaduais, relativas a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa.*

*Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o estabelecido no § 7º do art. 309 do RICMS/2012.*

*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. O defendente solicitou que os consectários legais (juros e correção monetária) fossem limitados à taxa SELIC, não podendo incidir sobre a multa, sob pena de nulidade.*

*Relativamente à atualização monetária, observo que está prevista no art. 1º da Lei Estadual 7.753/2000, que modificou a Lei 3.956, de 11 de dezembro de 1981, e falece a este Conselho atribuição legal para declarar inconstitucionalidade desta legislação.*

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

*Quanto ao pedido de dispensa/redução da multa imposta, cumpre observar que, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, não tem este órgão julgador administrativo de Primeira Instância competência para tanto.*

*O impugnante pediu, para que todas as intimações sejam dirigidas à sede da Impugnante (Companhia Siderúrgica Nacional), no endereço declinado no preâmbulo da presente petição (Rua do Alumínio, s/n, bairro Ponto Certo, Camaçari/BA, CEP: 42801-170, sob pena de nulidade. Saliento que, nos termos da norma aplicável a comunicação de intimações e decisões do processo administrativo tributário, são direcionadas à parte envolvida na lide, no endereço constante do seu cadastro junto ao Estado da Bahia.*

*Face ao exposto, entendo que o autuado não trouxe aos autos, qualquer fato ou prova que tivesse o condão de descaracterizar o presente lançamento de ofício.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

O contribuinte, insatisfeito com a decisão de piso, ingressou tempestivamente com Recurso Voluntário, fls. 248/271, nos termos adiante transcritos, em resumo - Que de acordo com o artigo 142 do CTN, o lançamento fiscal é ato vinculado e obrigatório tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade aplicável.

Que a infração tributária imputada ao contribuinte deve estar descrita de tal forma que não haja qualquer margem à dúvida no que diz respeito à adequação do fato tido como violador do texto legal. No caso dos autos, verifica-se que o agente fiscal não se desincumbiu da obrigação legal de determinar precisamente a matéria tributável e de identificar o fato gerador, eis que não há a necessária descrição, com o detalhamento exigido em lei, dos fatos representativos da alegada infração.

Isto, pois, a nulidade do Auto de Infração fica ainda mais evidente quando se observa que, embora a alíquota de ICMS aplicada nas operações interestaduais seja de 7%, conforme se vislumbra dos próprios documentos demonstrativos do estorno de crédito (fls. 1 a 1540), sem qualquer embasamento legal, houve a aplicação da alíquota de 17% de ICMS para a apuração do crédito tributário.

Alega ausência da correta descrição da matéria tributável e do fato gerador, impede que o contribuinte saiba exatamente o que ensejou a autuação, o que, por consequência, inviabiliza o pleno direito de defesa. Além disso, diante da inexistência de amparo legal da atividade fiscalizatória para a lavratura do Auto de Infração, este se torna nulo por ausência do correto enquadramento legal.

Ocorre que, apreciando a questão, o julgador de primeira instância administrativa entendeu por manter integralmente a autuação pela suposta inexistência da nulidade ora apontada. Como exposto, a Fiscalização menciona creditamento a maior de ICMS, no entanto, como se depreende do Auto de Infração impugnado, não foi indicado o enquadramento legal da correta base de cálculo ou da alíquota de modo a evidenciar a suposta infração.

Que, como é cediço, embora a alíquota de ICMS aplicada nas operações interestaduais ser de 7%, conforme se vislumbra dos próprios documentos demonstrativos do estorno de crédito (fls. 1 a 1540), sem qualquer embasamento legal houve a aplicação da alíquota de 17% de ICMS para a apuração do crédito tributário. Ora, se a autuação se deu com base no fato de ter a Recorrente, supostamente, se utilizado de base de cálculo superior a estabelecida em lei complementar, convênio ou protocolo, é certo que o problema/equívoco, ou seja, a razão da autuação, não estaria na alíquota, e sim na base de cálculo.

Assim, não há qualquer razão, até mesmo por inexistência de enquadramento legal, da pretensão fiscal de aplicar a alíquota de 17% para apuração do tributo supostamente creditado a maior, ao invés da utilização da mesma alíquota de 7% praticada pela ora Recorrente em suas operações.

Veja que o próprio *decisum*, ora recorrido, reconhece que consta do Auto de Infração a errônea alíquota de 17%, mas, a justificativa no sentido de que teria sido aplicado ao caso em tela corretamente a alíquota de 7%, é totalmente ininteligível. Vejamos o referido trecho da decisão:

*“Sobre esta alegação, observo que de fato, no corpo do Auto de Infração encontra-se registrado a alíquota de 17%. Entretanto, da análise do demonstrativo que serve de base para a apuração do quantum devido, observo que foi aplicada corretamente a alíquota de 7% nos termos da legislação de regência, considerando tratar-se de transferências interestaduais oriundas de Estado da região Sudeste. Verifico que este fato ocorre, considerando que para fins da lavratura, o sistema Automatizado do Auto de Infração da SEFAZ, realiza uma operação inversa, adotando uma base de cálculo, de forma que o valor lançado a título de ICMS no corpo do Auto de Infração seja exatamente igual, aquele apurado no levantamento fiscal, quando aplicada a correta alíquota”.*

Com efeito, é certo que o procedimento adequado para apuração do suposto crédito tributário seria o de se apurar o valor do crédito de ICMS excluindo-se da base de cálculo parte do custo apurado pela Recorrente, a qual o Fisco Estadual entende indevido, e após isso, apurar o valor do crédito de ICMS tomado a maior.

No entanto, o procedimento adotado pelo Fisco foi o de aplicar alíquota de 17% sobre suposta base de cálculo apurada, o que majora sobremaneira o valor do imposto, sem qualquer enquadramento legal que demonstre a razão da adoção de tal metodologia pela Fazenda Estadual, eivando o Auto de Infração de completa nulidade, razão pela qual deve ser cancelado.

Que, no mérito, cumpre registrar que o suposto creditamento a maior do ICMS nas mercadorias recebidas de outras unidades da federação, que decorre da alegada utilização de base de cálculo maior do que aquela estabelecida em lei, de fato, não ocorre. Restou, portanto, devidamente demonstrado que a Recorrente se baseou na própria Lei Kandir, utilizando como base de cálculo os custos das mercadorias produzidas, precisamente no art. 13 § 4º, inciso II, *in verbis*:

*“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 (...).”*

Constaram, assim, no conceito de custo, todos os elementos que são indispensáveis à comercialização do seu produto final. *Outro ponto que devemos analisar é que todas as*

legislações estaduais entendem que outras rubricas, inclusive a energia elétrica, compõem a base de cálculo nas transferências interestaduais.

Neste ponto, a Recorrente fica em um beco sem saída, pois se não considera estas rubricas no custo da mercadoria transferida é autuada no estado de origem, e se as considera é autuado no estado destinatário. *Tal fato gera uma insegurança jurídica a Recorrente, que em qualquer situação que adote será penalizada.* Diante de todo o exposto, entendo que a energia elétrica utilizada pela Recorrente deve compor o valor do custo de transferência utilizado nas operações interestaduais entre seus estabelecimentos.

Assim, é certo que, embora o inciso II, do § 4º, do art. 13 da Lei Kandir limite o conceito de custo a 4 categorias, quais sejam, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, conforme as decisões do CONSEF acima indicadas, deve ser realizada uma análise minuciosa em relação às mercadorias/componentes/serviços/outros que foram incluídos no conceito de custo pela Recorrente, os quais certamente correspondem a mão-de-obra, matérias primas, materiais secundários e acondicionamento, embora o nome dado pela contabilidade da Recorrente possa ter sido outros (*serviços de manutenção, suprimentos, material de manutenção, combustíveis, etc.*).

O julgado ora recorrido, ao enfrentar esta questão, não se ateve a esta questão, acerca das mercadorias/componentes/serviços/outros que foram incluídos no conceito de custo pela Recorrente. Pois, se verifica pormenorizadamente, constataria que todos se enquadram devidamente nas 4 categorias previstas no inciso II, do § 4º, do art. 13 da Lei Kandir.

O procedimento adotado pelo Fisco estadual e seguido pelo julgador integrante da Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF, ao limitar o conceito de custo das mercadorias produzidas pela Recorrente, ao invés de adotar o custo efetivo, com base na própria Lei Kandir, nada mais fez do que proceder no ilegal arbitramento de base de cálculo sem lastro legal, assemelhando-se a uma indevida presunção, com o que o direito tributário não se afeiçoa. Ocorre que referido entendimento é flagrantemente equivocado e visa apenas amparar de legalidade a sanha arrecadatória do Estado.

Desta forma, requer seja cancelado o Auto de Infração, haja vista que nenhuma infração legal foi cometida pela Recorrente. DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS DIREITO À INTEGRALIDADE DO CRÉDITO. *O princípio da não-cumulatividade está positivado no artigo 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal, o qual preceitua que o ICMS “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado*

Como é cediço, com vistas a não onerar em demasia, o regime da não cumulatividade, permite que seja transferido ao adquirente de mercadoria, sob a forma de crédito, o valor pago a título do tributo na operação anterior.

Vale dizer, quem vende tem débito; quem compra tem crédito em valor equivalente ao imposto devido na operação anterior. O objetivo dessa técnica de tributação consiste em efetivamente fazer com que cada contribuinte pague imposto sobre o valor que agregou ao produto. Ressalte-se, por oportuno, que o mandamento constitucional a que se faz referência é integralmente repetido pelo art. 19 da Lei Complementar nº 87/96, que é a lei de caráter nacional reivindicada pela própria Constituição para reger a matéria. Vejamos:

*Art. 19 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro estado”.*

Como se observa, a Lei Complementar nº 87/96, ao regulamentar o princípio da não cumulatividade, apenas atendeu a uma exigência constitucional, estando em harmônica com a Magna Carta. Nesse sentido, não conferiu qualquer benefício novo ao contribuinte e nem restringiu direito garantido pela Constituição Federal. No entanto, ao apreciar a impugnação administrativa, o D. Julgador entendeu que a glosa de crédito fiscal ocorrida não ofende o princípio constitucional da não cumulatividade, sob o fundamento de que a compensação do

tributo devido em operações sujeitas ao recolhimento de ICMS, com a importância cobrada nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado, seria garantia constitucional.

As únicas limitações toleráveis a tal regra são aquelas encontradas no inciso II, alíneas “a” e “b”, do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, ou seja, referentes à isenção e não incidência. Desta forma, *in casu*, é certo que a ora Recorrente apenas se creditou do exato montante do ICMS recolhido quando da saída das mercadorias, ou seja, se creditou estritamente do valor do ICMS já recolhido, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, não havendo qualquer razão para ser autuada, devendo ser revista a decisão administrativa.

A despeito da clareza do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS e da interpretação jurisprudencial da matéria que lhe confere interpretação ampla, o Fisco tenta impedir ou reduzir esse direito, importando não só em violação ao artigo 155, § 2º, inciso I da CF/88, mas também aos artigos 28 e 29 da Lei Estadual nº 7.014/96.

Em sua impugnação administrativa, constou, ainda, a irregularidade da autuação pela refiscalização realizada pelo Fisco Estadual, em período que já havia sido lavrado Auto de Infração. Restou demonstrado que, por intermédio do Auto de Infração nº 2810760001/17-0, a Fazenda Estadual já fiscalizou e autuou o período compreendido entre 01/01/2013 a 31/12/2014 (vide doc. 06 da impugnação administrativa), razão pela qual se mostra improcedente a autuação ora em exame por mais essa ilegalidade praticada pelo Ente Tributante. Contudo, analisando tal ponto da defesa apresentada em primeira instância administrativa, o Julgador singelamente assim decidiu:

*“O defendente alegou, que vê irregularidade da autuação, também na impossibilidade de o Fisco Estadual pretender re-fiscalizar período, para o qual já lavrou Auto de Infração, citando Auto de Infração 2810760001/17-0, contra si lavrado pela Fazenda Estadual referente ao período compreendido entre 01/01/2013 a 31/12/2014, razão pela qual se mostra improcedente a autuação ora em exame, por mais essa ilegalidade praticada pelo Ente Tributante.*

*Observe que esta alegação não procede. As irregularidades apuradas no lançamento ora, discutido, são diferentes daquelas consignadas no auto de infração referido pela defesa, vale notar, que no próprio corpo do auto de infração, encontra-se ressalvado o direito da Fazenda pública Estadual, apurar a qualquer época, desde que não extinto o prazo decadencial, a ocorrência de outros elementos que possam configurar obrigações tributárias.”*

Ora, em nenhum momento o julgador de primeira instância, após alegar que as irregularidades apuradas no lançamento em questão seriam supostamente diferentes daquelas consignadas no Auto de Infração nº 2810760001/17-0, provou tal ponto ou explicou porque seriam diferentes.

Em suas razões em sede de impugnação administrativa, a ora Recorrente demonstrou que a exorbitante multa aplicada ao caso em tela na alíquota de 60% não há que perdurar. Ora, vale indicar que em nenhum momento agiu a Recorrente de má-fé ou deixou de recolher o imposto em exame, apenas se utilizou do seu direito constitucional quanto a não cumulatividade do ICMS, se creditando do quanto recolhido na operação anterior, estando devidamente escriturado e demonstrada toda a operação, razão pela qual a aplicação de multa de 60% se mostra inadequada, por não ter amparo no princípio da razoabilidade e proporcionalidade frente à conduta praticada pela Recorrente, além da alíquota flagrantemente confiscatória.

A valoração da multa deve estar em perfeita consonância com o princípio que veda o confisco na exigência fiscal, sob pena da ocorrência de dilapidação do patrimônio do infrator da obrigação fiscal. A Recorrente demonstrou ao decorrer de sua impugnação administrativa ao lançamento fiscal, a imprescindível necessidade de se realizar diligências e perícia fiscal no presente caso, para que fossem respondidos quesitos indispensáveis ao prosseguimento do feito, e mesmo para que os Nobres Julgadores possam decidir com acerto na presente demanda.

O órgão administrativo julgador de primeira instância, entretanto, negou o pedido de realização de diligência que teria como objetivo trazer aos autos maior elucidação quanto a verdade que se busca demonstrar.

E de forma totalmente contraditória, ao final do voto que culminou com a procedência do Auto de

Infração, afirmou que a ora Recorrente não havia trazido aos autos qualquer fato ou prova que tivesse o condão de descaracterizar o presente lançamento fiscal. Como se vê, o entendimento do Julgador é contraditório e totalmente desapegado da realidade, tanto pelos fatos argumentos e fundamentos apontados na defesa apresentada, quanto ao indeferimento das diligências e perícia fiscal que lhe foram negadas.

O óbice à realização das diligências e à perícia fiscal impediu a Recorrente de demonstrar, com maior clareza e precisão técnica a essencialidade das rubricas como “serviços de manutenção”, “suprimentos”, “material de manutenção”, “combustíveis”, e outras, que fez constar no conceito de custo para aferir a base de cálculo dos seus produtos nas operações interestaduais realizadas entre seus próprios estabelecimentos para fins de recolhimento do ICMS na origem, o que culminou no crédito de ICMS tomado no destino (Estado da BA), o qual foi glosado pela Fazenda Estadual por considerá-lo indevido.

Assim, a negativa consiste em verdadeira afronta ao próprio Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, que dispõem que: “a depender da evidência de erros ou da complexidade da matéria em questão, a defesa poderá requerer a realização de diligência ou perícia fiscal, nos termos do art. 145.

Desta feita, a Recorrente requer que sejam os presentes autos baixados à origem para que seja realizada a perícia fiscal pleiteada de acordo com a legislação aplicada e, conseqüentemente, sejam respondidos os quesitos formulados na impugnação administrativa, acima novamente transcritos.

Requer, outrossim, que quando do início da perícia fiscal a Recorrente deseja que os trabalhos sejam conduzidos com o acompanhamento do seu assistente técnico, o qual será indicado e poderá formular quesitos suplementares, indispensáveis ao julgamento do feito.

Diante do exposto, a Recorrente, preliminarmente, requer:

- a) seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração lavrado por ausência de enquadramento legal correto, e violação ao artigo 142 do CTN, impedindo a Recorrente da apresentação de defesa hábil, a qual necessitou interpretar o que almejou o agente fiscal com a lavratura do Auto de Infração para elaboração de sua defesa;
- b) seja reconhecida a nulidade pela aplicação de alíquota superior à praticada nas operações interestaduais objeto do Auto de Infração sem qualquer enquadramento legal ou demonstração do que motivou a utilização desta;

No mérito, requer a reforma da decisão de Primeira Instância administrativa para que:

- c) seja dado provimento ao Recurso para reformar a decisão de primeira instância administrativa e julgar integralmente improcedente o lançamento fiscal formalizado no Auto de Infração 2068910037/18-3, eis que restou demonstrado que a Recorrente não cometeu qualquer infração à legislação tributária/fiscal, uma vez que fez constar no conceito de custo para fins de apuração da base de cálculo do ICMS incidentes nas operações objeto da autuação o custo efetivo, com amparo na Lei Kandir;
- d) sucessivamente, o que não se espera, mas apenas se argumenta, caso o entendimento desse órgão julgador seja pela validade da exigência fiscal, requer ao mínimo seja excluída a multa de 60%, por caracterizar evidente confisco, ou seja determinada a sua redução a um percentual razoável, em no máximo 20% do tributo devido, com amparo nos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, levando-se em conta que a conduta da Recorrente se pautou na boa-fé, que nada mais fez do que se creditar do ICMS recolhido na operação anterior, sob o prisma da não-cumulatividade deste tributo;
- e) subsidiariamente, requer-se que os consectários legais juros e correção monetária sejam limitados à taxa SELIC, não podendo incidir sobre a multa, sob pena de nulidade.

Tendo em vista a imprescindibilidade da conversão do julgamento em diligências e produção de perícia fiscal para o regular julgamento do presente feito, requer-se, desde já, a realização desta

prova para que seja possível à Recorrente demonstrar a essencialidade das rubricas que foram incluídas no conceito de custo para apuração da base de cálculo do ICMS na operação interestadual, sem as quais não existiria produto a ser comercializado.

Finalmente, requer que todas as intimações e/ou notificações sejam dirigidas via carta com aviso de recebimento à Recorrente (Companhia Siderúrgica Nacional), nos endereços já declinados no preâmbulo da impugnação administrativa, quais sejam, em sua sede, localizada na Av. Brigadeiro Faria Lima, nº 3400, 19º e 20º andares, Itaim Bibi, em São Paulo/SP, e no endereço da sua filial, estabelecida na Rua do Alumínio, Lotes 1 a 6, Quadra II, Parte - Polo de Apoio, s/n, Bairro Ponto Certo, em Camaçari/BA.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, em que o recorrente apresenta diversos argumentos contrários ao lançamento, que serão aqui abordados. Inicialmente, clama pela nulidade por ausência da descrição da matéria tributável e do fato gerador.

Diz, em seu Recurso, que, de forma totalmente contraditória, o Relator do voto recorrido, que culminou com a procedência do Auto de Infração, afirmou que a ora Recorrente não havia trazido aos autos qualquer fato ou prova que tivesse o condão de descaracterizar o presente lançamento fiscal. Como se vê, o entendimento do Julgador é contraditório e totalmente desapegado da realidade, tanto pelos fartos argumentos e fundamentos apontados na defesa apresentada, quanto ao indeferimento das diligências e perícia fiscal que lhe foram negadas.

Alega, também, que houve óbice à realização das diligências e a perícia fiscal impediu a Recorrente de demonstrar, com maior clareza e precisão técnica a essencialidade das rubricas como “serviços de manutenção”, “suprimentos”, “material de manutenção”, “combustíveis”, e outras, que fez constar no conceito de custo para aferir a base de cálculo dos seus produtos nas operações interestaduais realizadas entre seus próprios estabelecimentos para fins de recolhimento do ICMS na origem, o que culminou no crédito de ICMS tomado no destino (Estado da BA), o qual foi glosado pela Fazenda Estadual por considerá-lo indevido.

Que, assim, a negativa consiste em verdadeira afronta ao próprio Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, que dispõem que: “a depender da evidência de erros ou da complexidade da matéria em questão, a defesa poderá requerer a realização de diligência ou perícia fiscal, nos termos do art. 145.

Tendo ponderado os argumentos acima postos, e analisando a descrição da infração, entendo ser absolutamente clara, e a própria defesa inicial como o Recurso aqui julgado apresentou substanciais provas de que houve entendimento de que o contribuinte sabe do que está sendo acusado, e não há, em absoluto quaisquer elementos que ensejem a nulidade pretendida.

Quanto ao pedido de diligência, o Recorrente não apresentou erros materiais do levantamento que justifique uma diligência ou perícia. O que existe, em suma, é a discussão de direito sobre os valores que integram a base de cálculo de transferências. A esse respeito, esta temática já foi por demais dissecada em inúmeros julgamentos, inclusive citados pelo autuante na descrição dos fatos, como o Acórdão CJF 0296-12/15. Assim posto, passa a análise dos argumentos relativos ao mérito do lançamento.

No que diz respeito à alíquota aplicada de 17%, quando em tese, por se tratar de transferência interestadual, deveria ser 7%, quando a própria planilha com estornos aponta alíquota de 7% e não 17%, é uma questão meramente formal, que não invalida o lançamento. Isto porque, o sistema emissor de Auto de Infração, adota sempre a alíquota padrão interna, de 17%. Contudo, quando o autuante faz o lançamento no sistema, este já lança o valor do ICMS encontrado como devido, e não a base de cálculo de seus demonstrativos.

Assim, é que, ao se lançar o imposto, se a alíquota aplicada é 17% e não 7%, o valor da base de cálculo é reduzida de tal forma no sistema emissor do auto, que o imposto lançado não se altera, mas apenas diminui a base de cálculo em relação à alíquota de 7%.

Se observarmos, por exemplo, a primeira nota fiscal do demonstrativo, Nota Fiscal nº 2.567.001, a diferença encontrada de R\$1.228,83 entre a base de cálculo utilizada pelo Recorrente e a encontrada pelo autuante, e o imposto resultante ocorre mesmo com a alíquota de 7% e não 17%.

Todo o somatório destas diferenças, no demonstrativo do autuante, correspondem exatamente ao valor lançado em setembro de 2013 no auto, de R\$123.943, 84. A alíquota de 17% apenas diminuiu a base de cálculo, que aparece como sendo R\$729.081,41. Se fosse aplicada no auto, a alíquota de 7%, como reclama o Recorrente, o imposto seria o mesmo, mas a base de cálculo, seria R\$1.770.626,28. Ou seja, em nada muda o valor do imposto lançado, apenas se altera a base de cálculo. O erro formal não anula o lançamento, a menos que se comprove prejuízo ao contribuinte e isto comprovadamente não há, pois, o imposto lançado, corresponde exatamente ao que o autuante encontrou em seus demonstrativos.

Alega ainda, a irregularidade da autuação pela refiscalização realizada pelo Fisco Estadual, em período que já havia sido lavrado Auto de Infração. Que restou demonstrado que, por intermédio do Auto de Infração nº 2810760001/17-0, a Fazenda Estadual já fiscalizou e autuou o período compreendido entre 01/01/2013 a 31/12/2014 (vide doc. 06 da impugnação administrativa), razão pela qual se mostra improcedente a autuação ora em exame por mais essa ilegalidade praticada pela Ente Tributante. Contudo, analisando tal ponto da defesa apresentada em primeira instância administrativa, o Julgador singelamente assim decidiu:

O auto presente em julgamento tem valor lançado de R\$8.124.771,11, de setembro de 2013 a dezembro de 2017. No anterior, o lançamento que consta na infração 2, de idêntica natureza, vai de janeiro de 2013 a dezembro de 2014, no valor de R\$34.267,07. Além do valor discrepante que no total não chega ao valor de um único mês do presente auto( menor valor mensal de R\$74.602,85), as notas fiscais no processo atual começam em setembro de 2013 com número da Nota Fiscal nº 2.567.001 e vai até o número 3.263.726 e a imensa maioria dos itens é de *chapa fina rev de zinco em bob*, enquanto no auto anterior, começa a numeração em Nota Fiscal nº 33.658 até a Nota Fiscal nº 39.089, e os materiais são em maioria *chapa aço zincado e chapa aço quente e perfil laminado quente*.

Não foi encontrada qualquer correlação entre os documentos que embasaram o lançamento do auto de infração anterior e este. Caso o Recorrente encontre alguma nota fiscal idêntica nos 2 lançamentos, poderá apresentar tal prova à PGE/PROFIS, em grau de controle de legalidade.

Quanto à questão de direito, conforme consta no voto recorrido, 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.

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.

As 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, inciso II da Lei nº 7.014/96. No presente caso, para todas as mercadorias objeto da autuação, foram excluídos os itens: Material de Manutenção, Combustíveis, Utilidades, Depreciação, Despesas Gerais e provisão para Depreciação e Exaustão.

Em resumo, o Recorrente entende que a Lei Complementar foi meramente exemplificativa quanto aos componentes do custo, e o fisco, entende que os itens do custo têm natureza taxativa. Há inúmeros julgamentos neste Conselho a respeito do tema, do qual trago aqui o voto a seguir do Conselheiro Valnei Souza Freire, em 19.10.2017, cuja ementa segue abaixo:

*1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0300-11/17 EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, definido como o custo da matériaprima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, quando o remetente for o estabelecimento fabricante. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO.*

Extrai-se deste Acórdão os seguintes fundamentos, em resumo:

*Neste momento processual cuidam os autos da análise do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte visando reformar a Decisão de 1ª Instância, que julgou Procedente o Auto de Infração supra identificado, relativo à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório dos itens matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme previsionado na Lei Complementar nº 87/96.*

*O sujeito passivo da relação tributária, no seu inconformismo, pugnou pela improcedência do Auto de Infração, reiterando os argumentos apresentados na impugnação, enfatizando ser o cerne da questão a interpretação equivocada do inciso II, § 4º, art. 13, da Lei Complementar nº 87/96 e a omissão da legislação tributária Estadual referentemente ao que se considerar como componente das parcelas de custo para efeito de base de cálculo do ICMS incidente nas operações de transferências interestaduais.*

*Nesse contexto, a discussão travada no presente processo administrativo fiscal diz respeito à base de cálculo nas operações de transferências de produtos industrializados entre estabelecimentos do mesmo titular, a qual, por força do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, se encontra definida pela Lei Complementar nº 87/96, cujo art. 13, § 4º, II, dispõe:*

*“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;”.*

*Com efeito, o dispositivo é claro, não comportando interpretação extensiva para incluir no custo de produção outras rubricas não especificamente listadas, sob pena de se inserir subjetivismo indesejável na apuração da correta base de cálculo da operação, além do risco de ser deixado a cargo do contribuinte a definição de a qual Estado da Federação recolheria a maior parte do imposto devido.*

*Assim, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único meio competente para estabelecê-la, por força de mandamento constitucional, desobedecê-la importaria em afronta à própria Carta Magna. Disso resulta que a estipulação de base de cálculo diversa daquela prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve ser, de pronto, rechaçada, porquanto eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade.*

*Outrossim, tal limitação legal para determinação da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo mesmo titular não afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, nem tampouco fere o princípio da autonomia dos estabelecimentos, em face de técnica do abatimento ou compensação, disciplinada por Complementar, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, “c”, da Lei Maior.*

*Por conseguinte, é a própria Lei Complementar nº 87/96 que estatui, para tal operação, a efetiva base de cálculo, limitando-a aos custos de produção e especificando, expressamente, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não se apresentando plausível se cogitar de outra forma, como pretende o recorrente. Logo, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que aquele destacado na nota fiscal só geraria crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias no limite legal previsionado, consoante estabelecido no art. 93, § 5º, incisos I e II, do RICMS.*

*Diante de tais considerações, apresentam-se improcedentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, em estrita consonância com os ditames da LC 87/96, a qual especifica como sendo os custos de produção a matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, exatamente o apurado pelos autuantes no presente feito, onde se encontram cotejados os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, isto é, após expurgar da base de cálculo de transferências depreciação, amortização e exaustão, por não se enquadrarem nas rubricas discriminadas como custos de produção, segundo delimitação estatuída no referido dispositivo legal.*

*A par disso, a tributação incidente nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de*

*mesma titularidade viabiliza a repartição de receitas entre os Estados federados de origem e de destino dos produtos transferidos, ficando, posteriormente, anulada a exigência tributária em virtude do lançamento a crédito do imposto destacado.*

*Ressalte-se, ainda, que, embora não se desconheça o entendimento jurisprudencial cristalizado na Súmula nº 166, do STJ, a norma prevendo a incidência de imposto nas transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade se encontra vigente, especificamente no art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/96, não cabendo a este Conselho de Fazenda afastar a sua aplicação, por força do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.*

*Destarte, em face do exposto e dos precedentes de julgamentos deste CONSEF, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, mantendo e homologando a Decisão recorrida, para julgar PROCEDENTE o Auto de Infração epigrafado.*

No caso em lide, foram excluídas da base de cálculo os custos relativos a manutenção, combustíveis, utilidades, depreciação, despesas gerais e depreciação, que não fazem parte do conceito tanto de matéria prima, como material secundário, mão de obra ou acondicionamento, conforme preceitua a Lei Complementar.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

### VOTO DIVERGENTE

A autuação consta de uma única infração apreciada nesta sessão. Em apertada síntese, a mesma se refere a utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, com base de cálculo fixada pela unidade em relação aos meses de setembro de 2013 a dezembro de 2017. Exige assim estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, nas operações de transferências interestaduais. Tais operações de transferência interestadual dizem respeito a produtos industrializados, em outras unidades da Federação, que foram fabricados exclusivamente pela empresa, através de remetentes e transferidos para a filial localizada neste Estado da Bahia.

No Recurso Voluntário interposto pela empresa recorrente, a mesma se insurgiu contra decisão de primeiro grau para requerer a improcedência da infração.

Sob tal infração em lide, peço a devida vênia para divergir do preclaro Conselho Relator Ildemar José Landin. Segundo o voto vencedor do Conselheiro Relator, as argumentações recorrentes do sujeito passivo, em sede de Recurso Voluntário, não procedem em relação a infração guerreada acima sintetizada, negando provimento a peça recursal interposta tempestivamente.

Como verificado nos autos, a infração tem como fulcro o necessário estorno de crédito fiscal de ICMS decorrente de transferências de produtos industrializados, em outras unidades da Federação, que foram fabricados exclusivamente pela empresa, através de remetentes e transferidos para a filial localizada neste Estado da Bahia.

Antes de mais nada, vale registrar que já tive oportunidade de julgar inúmeros processos e participar de tantos outros sobre esta mesma matéria, neste egrégio Conselho de Fazenda Estadual, inclusive nesta mesma n. 2ª CJF. Portanto, vou procurar ser conciso nas minhas argumentações divergentes, no sentido de acolher as impugnações da empresa contribuinte para afastar a incidência de ICMS nas operações que tratam a autuação em tela.

Nesse sentido, derredor da matéria que envolve a exigência de ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa, entendo que merece destaque o posicionamento dos Tribunais Superiores e do próprio Tribunal de Justiça da Bahia, para o qual trago à colação trecho de voto da minha lavra, como segue transcrito:

(...)

*A Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça expressa textualmente que “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.*

*Impende registrar que a referida Súmula 166 tem essência na interpretação literal do art. 1º do Decreto Lei nº 406/1968, que, dentre as definições das hipóteses de incidência do ICM, previa “a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor”, derivado do fato de que várias administrações tributárias estaduais lançavam o imposto sobre situações que não representavam transações comerciais, mas, tão somente,*

*deslocamentos de mercadoria entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.*

*O fato é que o imposto não incide, nem poderia incidir, sobre “mercadorias” mas sim sobre operações de caráter oneroso, aí entendido que tais operações são resultado da transferência de titularidade de bens classificados como mercadorias, não podendo incidir imposto sobre operações de simples transferência física de mercadorias e assemelhadas entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, exatamente porque não há imposição de ônus na operação.*

*A circulação a que alude o nomen juris do imposto, tal como escrito na CF/88: “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias...”, consiste na transferência de propriedade ou na tradição da mercadoria. Assim sendo, não é a saída física de um determinado local que indica a finalização da operação de compra e venda mercantil, já que, independentemente dessa saída da mercadoria do estabelecimento, pode-se observar a ocorrência do fato gerador do ICMS.*

*Convém trazer à baila a jurisprudência, pois, tal entendimento tem fatura de decisões nos tribunais superiores e porque dão clareza de dimensão à aplicação da Súmula 166, como segue:*

1. (...) Dispõe a Súmula nº 166 desta Corte que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. O acórdão recorrido está em harmonia com a orientação firmada na jurisprudência deste Tribunal, valendo destacar o trecho em que se evidencia que “a saída de energia elétrica do estabelecimento produtor (usina de São Simão) para o distribuidor (Cemig) não configura operação de circulação de mercadoria, em sentido técnico jurídico, pois se trata de simples deslocamento físico de mercadoria, não ocorrendo, de consequência, operação mercantil”.

*Tem-se que a mera saída física da mercadoria do estabelecimento produtor para o estabelecimento distribuidor não é hipótese de incidência do ICMS, cujo fato gerador pressupõe a circulação econômica do bem, razão pela qual não pode ser computada para o cálculo do valor adicionado de participação do Município na arrecadação da exação pelo Estado Membro [...]. II. A configuração da hipótese de incidência do ICMS reclama a ocorrência de ato de mercancia, vale dizer, a venda da mercadoria [ ... ], fato que, segundo o suporte fático delineado no acórdão recorrido, não ocorre no caso concreto [ ... ]. (AgRg no REsp 933890/ GO. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1ª Turma. DJ 3.9.2007)*

2. (...) A jurisprudência cristalizada no âmbito do STJ é no sentido de que “não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” (Súmula 166), restando assente, em diversos julgados, a irrelevância dos estabelecimentos situarem-se em Estados distintos [...]. 4. Incasu, os autos retratam hipótese de transferência interestadual de bens do ativo fixo e de materiais de uso e consumo da filial da empresa, situada no Estado do Rio de Janeiro, para sua sede localizada na Zona Franca de Manaus (saída da filial e entrada na matriz), fato que refoge à regra-matriz de incidência do ICMS, razão pela qual não merece prosperar a pretensão recursal fazendária, no particular [...]. (REsp 772891/RJ. Rel.: Min. Luiz Fux. 1ª Turma. DJ 26.4.2007)

3. (...) O fato impositivo do ICMS só se completa com a transferência de titularidade da mercadoria, o que não aconteceu no caso concreto. Aplica-se ao caso o entendimento deste Tribunal Superior consolidado na Súmula nº 166 [...]. (AgRg no REsp 847125/AM. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1ª Turma. DJ 26.10.2006)

4. (...) O simples deslocamento da mercadoria pelo seu proprietário, sem implicar circulação econômica ou jurídica, não legitima a incidência do ICM [...] (REsp 9933/SP. Rel.: Min. Antônio de Pádua Ribeiro. 2ª Turma. DJ 26.10.1992)

5. (...) O simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro, do mesmo contribuinte, sem tipificar ato de mercancia, não legitima a incidência do ICM [...]. (REsp 32203/RJ. Rel.: Min. Milton Luiz Pereira. 1ª Turma. DJ 27.3.1995)

6. (...) O deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro não configura circulação econômica, em ordem a ensejar imposição tributária relativa ao ICMS. Para que incida o ICM é necessária a prática de negócio jurídico mercantil [...]. (REsp 36060/MG. Rel.: Min. Humberto Gomes de Barros. 1ª Turma. DJ 5.9.1994)

*Muito recentemente, derredor da matéria em apreço, o Tribunal de Justiça da Bahia, nos autos da Apelação nº 0323677-51.2012.8.05.001, na mesma trilha e com os mesmos fundamentos emprestados às decisões do Superior Tribunal de Justiça e às decisões já proferidas por este Conselheiro julgador, à unanimidade, assim decidiu:*

**EMENTA: PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166 DO STJ.**

1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato impositivo é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. 2. “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (Súmula 166 do STJ). 3. Recurso conhecido e, no mérito, desprovido.

Já o Supremo Tribunal Federal, também tem inúmeras decisões, por unanimidade, sobre a matéria, nos termos abaixo transcritos:

**AG. REG. 756.636 RIO GRANDE DO SUL**

**RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI**

**EMENTA**

*Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Alegada ofensa ao art. 97 da CF/88. Inovação recursal. Prequestionamento implícito. Inadmissibilidade. Tributário. ICMS. Deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Inexistência de fato gerador.*

- 1. Não se admite, no agravo regimental, a inovação de fundamentos.*
- 2. O Supremo Tribunal Federal entende ser insubsistente a tese do chamado Pquestionamento implícito.*
- 3. A Corte tem-se posicionado no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular não caracteriza fato gerador do ICMS, ainda que estejam localizados em diferentes unidades federativas. Precedentes.*
- 4. Agravo regimental não provido.*

**AG. REG. 765.486 SANTA CATARINA**

**RELATOR :MIN. RICARDO LEWANDOWSKI**

**EMENTA:** AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BEM ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. AGREGAÇÃO DE VALOR À MERCADORIA OU SUA TRANSFORMAÇÃO. AUSÊNCIA DE EFETIVA TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DO TRIBUTO. AGRADO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

*I – A mera saída física do bem para outro estabelecimento do mesmo titular, quando ausente efetiva transferência de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS, ainda que ocorra agregação de valor à mercadoria ou sua transformação.*

*II – Agravo regimental a que se nega provimento.*

Portanto, restou evidenciado, de forma clara e justa, a inteligência de que transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa não significa circulação onerosa, mas meramente física, o que não caracteriza fato gerador do ICMS, ou seja, trata-se de mero deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos filiais da mesma empresa contribuinte, como se constata nas infrações dos autos em julgamento.

Me permito ainda aduzir que esta questão de incidência de ICMS, neste tipo de operação, tem sido alvo de muita discussão e guarda direta relação com a questão da “Guerra Fiscal” e o “Pacto Federativo”, que precisa ser enfrentada via uma ampla Reforma Tributária em tramitação no Congresso Nacional, pela qual se espera se resolver estas e outras questões de natureza tributária/fiscal que contribua para justiça fiscal e o desenvolvimento nacional de forma equânime.

Já é matéria pacificada e acobertada pela legislação estadual, que não cabe incidência de ICMS nas operações de transferências internas entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Todavia, a propalada “Guerra Fiscal” entre as Unidades Federadas do país, ainda é um entrave para ampliar tal entendimento no âmbito das transferências interestaduais, em que pese ser o mesmo princípio em ambos os casos, ou seja, circulação apenas física e não onerosa ou mercantil.

Para melhor elucidar tal questão e consubstanciar ainda mais meu entendimento da matéria, trago a seguir lúcidas e interessantes considerações do eminente jurista e professor, Fernando Facury Scaff, com as quais me alinho. Tal matéria tem sido bastante discutida no âmbito jurídico e acadêmico. Inclusive, ele menciona entendimentos emanados de Francisco Sávio Míleo Filho, apresentada junto ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário, fundada por Ruy Barbosa Nogueira, que foi Professor Titular da USP de Direito Financeiro e, posteriormente, de Direito Tributário, o qual adota a sua linha de entendimento acerca da matéria aqui exposta.

O posicionamento do I. Fernando F. Scaff traz à baila o entendimento da não incidência de ICMS na simples transferência de produtos/mercadorias e a questão com que se depara o contribuinte

ao efetuar tais operações, por conta da legislação estadual, a exemplo da Bahia.

Nesta esteira, ele traz a seguinte colocação abaixo, em consonância com a vigente Súmula nº 166 do STJ, acima já exposta por este Conselheiro, que ora exara este voto divergente, repiso, com a devida vênia do i. Conselheiro Relator deste processo administrativo fiscal:

*“(...) apenas localizando cada estabelecimento em um diferente Estado. O foco, neste passo, é: poderá o Estado A cobrar ICMS por esta transferência interestadual de mercadorias entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte? Entende-se também que não há incidência de ICMS nesta hipótese, que se insere na mesma moldura acima exposta, pois, tanto naquele caso, como neste, não se há de falar em operação de circulação — o que há é mero deslocamento físico da mercadoria (...)”.*

É salutar lembrar que ele também salienta que a referida Súmula, editada em 1996, que vem sendo pacificamente confirmada pelo STJ e, depois também pelo STF até momento presente, salientando que *“o texto não faz distinção entre ICMS interno e ICMS interestadual, isto é, não haverá incidência desse imposto, estejam os estabelecimentos no mesmo ou em Estados diversos. É imprescindível, apenas, que ambos sejam do mesmo contribuinte”.*

Para melhor enfrentar esta questão, o nobre jurista traz à baila a existência do que intitulou de uma *assombração* na legislação do ICMS, no que tange a Lei Complementar 87/96), que rege esta matéria, ao estabelecer: *“considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento (...) da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (art. 12, I)”*

Segundo ele, nas questões de transferência interna, a questão é bem resolvida, inclusive estados, a exemplo da Bahia, admitem não haver ICMS nas transferências internas. Todavia, para ele o problema é mais complexo quando se tratar de operações no âmbito interestadual, envolvendo necessariamente uma análise de federalismo fiscal. Pela clareza e didatismo das suas colocações que confrontam o teor do que estabelece a Súmula 166 e a prática da legislação estadual, que envolve a já citada “Guerra Fiscal”, reproduzo uma análise da lavra de e. jurista ao qual recorro aqui:

*“(...) pode-se imaginar a seguinte operação visando deslocar o sujeito ativo da operação: determinada empresa adquire (ou fabrica) mercadorias no Estado A, e as transfere sem a incidência do ICMS para o Estado B, no qual criou um centro de distribuição, e, de lá, vende para os Estados X, Y e Z, com incidência desse tributo, pois haverá operações de circulação de mercadorias. Neste exemplo, houve o deslocamento do sujeito ativo do ICMS, do Estado A, que nada receberá, para o Estado B, para o qual será pago o tributo. Observe-se que, pela ótica do contribuinte, não haverá diferença entre pagar para o Estado A ou B — ele terá que pagar. Poderá haver diferença caso o valor do ICMS cobrado seja distinto entre os dois Estados — o que nos leva, novamente, ao tema da guerra fiscal. Suponhamos que, na saída das mercadorias, o Estado A cobre 12%, e que o Estado B cobre apenas 7%, torna-se economicamente vantajoso transferir o início da incidência do ICMS de um para outro Estado, o que pode ser feito transferindo as mercadorias de A para B, e vendendo a partir de B. Exposto este aspecto do problema, outra questão assoma: Pode o Estado A cobrar ICMS na operação de transferência interestadual de mercadorias para o Estado B? A resposta permanece negativa, por várias razões. Em primeiro lugar, constata-se que o ordenamento jurídico não ampara a pretensão arrecadatória dos Estados de origem, pois tais movimentações físicas não se caracterizam como operações de circulação (jurídica ou econômica) de mercadorias. Logo, não se constata o aspecto material da hipótese de incidência constitucionalmente desenhada. Segundo, caso ultrapassada a barreira legal acima apontada, a suposta conduta irregular será do contribuinte ou dos Estados que se envolvem na guerra fiscal? Por outras palavras: estará errado o contribuinte em organizar seus negócios da forma mais econômica, ou estarão errados os Estados? De minha parte, entendo estar errado o desenho do ICMS na Constituição de 1988, pois deixou nas mãos dos Estados um tributo que possui nítida vocação nacional — nenhum país atribui aos entes subnacionais esse modelo de tributação sobre valor acrescido (ou tributos semelhantes, como o ICMS). Esta é, no fundo, uma das causas mais importantes da fraticida guerra fiscal atual. As empresas acabam sendo meras contendoras em um sistema perverso, pois, se não buscarem reduzir seus custos, morrerão na disputa do mercado defronte de seus concorrentes, que se aproveitarão das vantagens oferecidas e, com custos menores, terão preços menores e o fantasma da recuperação judicial aparecerá no horizonte — trata-se do velho dilema do prisioneiro, da teoria dos jogos, aplicado às relações empresariais, envolvendo aspectos financeiros. Em terceiro lugar, e apenas se ultrapassadas as considerações anteriores, é necessário que os Estados comprovem que as empresas agem com o intuito de economizar tributos — o que não é, em si, algo errado. Ademais, não basta supor, é necessário comprovar. Conheço um caso em que o Estado cobrou ICMS na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, mesmo sabendo que o destino de todas as mercadorias seria a exportação através das instalações portuárias localizadas no Estado vizinho. Um exemplo: imagine-se o Estado de Mato Grosso cobrando ICMS sobre a transferência de soja para o Estado do Paraná, a qual será exportada*

*pelo porto de Paranaguá. Será uma tributação em cascata, pois a empresa exportadora não se aproveitará desses créditos, que se transformarão em custos. Ou seja, o que era para ser um crédito (uma vantagem) se transforma em um custo (uma despesa). Seguramente os Estados não tem esse poder — é necessário fazer prova, e não apenas ter suposições. Tributar sem proceder desta forma caracteriza-se como abuso de direito. Em quarto lugar, pretende-se resolver um problema de rateio federativo de competências, próprio do direito financeiro, ramo que estuda o federalismo fiscal, com medidas de direito tributário, que acarretam maior incidência sobre os contribuintes. Aqui há verdadeira miopia normativa na solução adotada, pois, se não há nenhuma cogitação de incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos dentro de um mesmo Estado, por qual motivo essa perspectiva muda em caso de idênticas operações interestaduais? Apenas porque o sujeito ativo mudou? Não é suficiente para alterar o aspecto material da hipótese de incidência. Inegavelmente o problema existe, mas não será através do uso da força tributária estadual contra os contribuintes que isso se resolverá, mas no legislativo, a mútua de normas que atualmente amparem a pretensão fiscal dos Estados. Nada justifica a mudança da Súmula 166 do STJ, que deve permanecer íntegra, afastando a incidência do ICMS tanto nas operações internas, quanto nas interestaduais, em caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte”.*

Por tudo aqui exposto, concluo que restou evidenciado, com clareza solar, que a infração em lide não procede por não se tratar de qualquer operação de circulação onerosa de mercadoria, mas uma mera circulação física, em sentido técnico jurídico.

Tal fato afasta a possibilidade de manutenção da exigência fiscal em apreço, o que encontra perfeito alinhamento com as decisões e posicionamentos embasados acima expostos e, muitas vezes, transcritos, das quais recorro para melhor fundamentar minha divergência.

Enfim, divergindo do i. Relator, julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe, para dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 **206891.0037/18-3**, lavrado contra **COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$8.124.771,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Carlos Henrique Jorge Gantois, Paulo Shinyashiki Filho e Henrique Silva de Oliveira.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de dezembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS