

PROCESSO - A. I. N° 206891.0014/18-3
RECORRENTE - ARCELORMITTAL BRASIL S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0177-01/18
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 04/09/2020

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0167-12/20-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. Após a diligência realizada sendo excluídas da base de cálculo algumas rubricas que foram refeito novo demonstrativo que reduziu o valor do imposto reclamado. A recorrente reconhece parte deste valor. Entende-se que a energia elétrica na siderurgia é compatível com a utilização do crédito fiscal previsto em Lei, como material secundário. O mesmo ocorre com os refratários, que fazem o revestimento térmico dos fornos, e se desgastam continuamente e de forma relativamente rápida durante o processo de fabricação do ferro e dos aços na siderurgia. A jurisprudência deste Conselho de Fazenda está fartamente ilustrada com julgamentos acerca dos produtos intermediários, que além de serem essenciais ao processo produtivo requerem que seu desgaste esteja vinculado ao contato direto com a produção, jamais atuando na linha marginal, como é o caso do gás utilizado para controle de temperatura dos fornos, ou da água para resfriamento, normalmente em momento posterior à produção ou na obtenção da têmpera, e não há que se falar em produto intermediário, se este é utilizado após o processo de fabricação. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra 1ª Junta de Julgamento Fiscal, exarada através do Acórdão JJF nº 0177-01/18, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe lavrado em 10/05/2018, para exigir ICMS no valor R\$560.589,11, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte infração:

Infração 01 - 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 protocolos.

Referente ao período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2014

Em sede de defesa, acostada às fls. 52 a 81, a empresa recorrente, questionou o lançamento de ofício, bem como arguiu nulidade da atuação por ausência de análise individualizada da funcionalização dos materiais componentes do custo da mercadoria produzida. Ademais, discorreu criteriosamente acerca do mérito. Ao fim questionou a multa aplicada pelos autuantes.

Conclusivamente, requereu a improcedência integral do crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração, bem como o cancelamento da penalidade aplicada. E em caso não se decida pelo cancelamento da penalidade exigida, *ad argumentandum*, requereu a redução para patamares mais razoáveis.

A Informação fiscal foi prestada às fls. 144 a 165. Analisaram as diversas nuances que envolve a matéria. Ao final da peça informativa entendem por manter a integralidade do Auto de Infração.

Isto posto, o presente Processo Administrativo Fiscal foi encaminhado para a 1ª Junta de Julgamento Fiscal. A referida e. JJF exarou decisão pela Procedência da autuação no valor de R\$560.589,11, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, a seguir transcritos:

(....)

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

Inicialmente, verifico que o lançamento de ofício em lide foi realizado em total observância ao 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 assiste razão aos autuantes quando dizem 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 integrante do conceito de matéria prima, material secundário, mão de obra ou de acondicionamento.

De fato, o detalhamento realizado pela própria empresa permitiu que os autuantes realizassem uma análise individualizada dos itens utilizados no seu processo produtivo, que se enquadram como matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra, o que resultou na exclusão da base de cálculo dos itens que não se enquadram como matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra, na forma do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, conforme pretendido e aduzido pelo impugnante na peça defensiva.

Quanto à alegação defensiva de necessidade de refazimento da escrita fiscal por ausência de comprovação da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, observo que, efetivamente, caberia o aludido refazimento, caso não houvesse imposto a pagar mensalmente.

Ocorre que conforme afirmado pelos autuantes na Informação Fiscal e não contestado pelo autuado na Manifestação, ao se creditar em valores maiores que o devido, o autuado fez a apuração e pagamento de ICMS a menos, pois sua conta corrente mensal implicava sempre valores a serem pagos ao Fisco.

Portanto, a existência de saldo devedor na conta corrente mensal da empresa, por si só, permite concluir que houve utilização indevida de crédito fiscal, haja vista que, mesmo com a sua utilização, ainda restou imposto a recolher, portanto, a utilização indevida do crédito fiscal repercutiu na apuração do imposto devido pela empresa.

Diante disso, não acolho as nulidades arguidas.

Cabe observar que, no presente caso, descreve a realização de diligência/perícia, haja vista que os elementos constantes dos autos e a jurisprudência predominante deste CONSEF, permitem chegar-se à decisão da lide.

No mérito, 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.

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 operações anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, é garantia constitucional. Contudo, para que haja direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores, é indispensável que este imposto cobrado não ultrapasse o estabelecido pela legislação.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

“1^a 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.”

“1^a 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.”

“1^a 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.”

“1^a 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.”

Dianete do exposto, resta indubioso que a autuação se apresenta subsistente.

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, 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.

Por derradeiro, no que concerne ao pedido formulado pelo impugnante para cadastramento do nome dos advogados Eduardo Fraga, OAB/BA nº 10.658, com endereço na Travessa Santa Bárbara, 04, Ed. Aliança Comercial, 9º andar, Comércio, CEP 40.015-190, Salvador/BA, e Sacha Calmon Navarro Coêlho, OAB/MG nº 9.007, para fins de recebimento das intimações no presente feito, sob pena de nulidade, na forma do artigo 272, § 5º do NCPC/15, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo, consigo que inexiste óbice para atendimento ao 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.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Em seguida, a empresa procedeu manifestação encaminhada à Superintendência de Administração Tributária da SEFAZ/Ba, acostada às fls. 210 a 212 dos autos.

Nesta manifestação, o sujeito passivo assinalou que com a recente anistia instituída pela Lei nº 14.016/2018, decidiu por excluir da base de cálculo objeto das transferências interestaduais as rubricas referentes a “Materiais Manutenção”, “Água”, “Deprec. Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec/Amort. Recir” e “Provisão de frete”, “Energia Elétrica”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”, por entender, sumariamente, que não integrariam o “custo da mercadoria produzida”, motivando a glosa dos créditos tomados.

Ademais, visando reduzir a litigiosidade, a empresa autuada optou pelo pagamento parcial do débito, no valor de R\$ 346.202,18, aceitando como devida a glosa apenas quanto aos seguintes itens: SERVIÇOS FIXOS, DEPRECIAÇÃO/AMORTIZAÇÃO, SERVIÇOS VARIÁVEIS, MATERIAIS DE MANUTENÇÃO, SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E DESPESAS GER/RECIC, conforme a guia em anexo (doc. 01).

Nessa esteira, solicitou que devem os autos serem baixados em diligência para reformular o crédito tributário, face ao pagamento parcial acima mencionado. Sobre os itens remanescentes em discussão como “Água”, “Provisão de frete”, “Energia Elétrica”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros, requereu o cancelamento do Auto de Infração em epígrafe, reiterando a argumentaçãoposta em sua impugnação.

Por fim, requereu o cancelamento ou, quando menos, a redução, da penalidade aplicada, em respeito ao princípio do não confisco, na esteira da jurisprudência sedimentada pelo Supremo Tribunal Federal.

Em seguida, a empresa interpôs Recurso Voluntário, acostado às fls. 217 a 237, ao qual passo a relatar em síntese.

Inicialmente, o sujeito passivo informou da tempestividade do recurso. Logo em seguida, fez um breve relato dos fatos.

Explicou as razões preliminares para procedência do presente Recurso, com o pleito de reconhecimento de nulidade do Auto de Infração. Nesse sentido, informou que não se confundir a utilização indevida do crédito fiscal de ICMS com a falta de recolhimento do imposto. Haja vista, que, o fato de haver saldo devedor do ICMS a ser pago em favor do Estado demonstra que os créditos indevidamente escriturados, na visão do Fisco, teriam sido aproveitados.

Arguiu que a existência de saldo devedor, cobrado no presente auto de infração, não demonstra que o sujeito passivo utilizou os créditos escriturados, mas sim apenas confirma que a fiscalização não procedeu com a necessária recomposição da conta gráfica da Empresa quando lançamento.

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

Esclareceu que 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. Aliás, 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. Justificou que não foi feito no caso dos autos.

Ademais, arguiu que consagrado estaria o enriquecimento sem causa do Poder Público, pois o

sujeito passivo não se beneficiou daquele crédito, não houve redução do tributo a pagar, assim, mantida a exigência contida no auto de infração, consagrado estaria o *bis in idem*.

Ante o exposto, mais uma vez, preliminarmente, o sujeito passivo solicitou a reforma da decisão recorrido, devendo se ter como improcedente a exigência do imposto tal como efetuada, sendo necessária a determinação de reformulação do crédito exigido, mediante recomposição da conta gráfica, como determinam as regras de apuração do imposto devido previstas no RICMS/BA, mediante regular intimação acerca da reformulação ao contribuinte, a fim de que possa acompanhar o procedimento, em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Isto posto, a empresa recorrente informou que conforme já exposto na impugnação, o lançamento não merece prosperar.

Nesse contexto, explanou 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.

Explicou que o direito de crédito do Estado de destino vincula-se tão somente ao “montante cobrado” nas operações anteriores (art. 155, §2º, I da CF/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.

Sendo assim, o sujeito passivo arguiu cumprir 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).

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.

Assim como é 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.

Desse modo, argumentou que 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, os quais foram questionados pelo Fisco baiano.

Ademais, argumentou: *admitir a tributação das transferências interestaduais a partir de uma base de cálculo inferior aos custos reais de produção da mercadoria 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 normativa referentes ao ICMS.*

Salientou que legislação dos Estados de origem como São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, devem ser interpretados como uma enumeração não exaustiva os custos de produção a servir como base tributável nas transferências interestaduais com produtos industrializados (inciso II do art. 13, § 4º da Lei Kandir).

Explicou que o aspecto negocial (substrato econômico) efetivamente visado pela norma de tributação enquanto manifestação concreta de capacidade contributiva está ligado aos custos reais do produto, e não a uma medida fictícia que não traduz uma situação real referente à produção industrial.

Pelo exposto, requereu “que seja declarada a integral improcedência das exigências fiscais, pois (i) vedada a possibilidade do Estado de destino em deliberar individualmente a

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

Sobre a adequada interpretação do art. 13, § 4º, II da LC 87/96. O sujeito passivo resumiu as premissas da fiscalização. Em seguida, explicou as questões a seguir postas na peça recursal:

- I. *Não há qualquer ganho financeiro ou fiscal por parte da Empresa além da redução de riscos de autuação caso não destacasse e recolhesse o imposto;*
- II. *Face esse contexto, a presente atuação é o retrato vivo da insegurança jurídica que assola este país, pois a Empresa calcula a base de cálculo do ICMS na forma da Lei Complementar e conforme determina o estado de origem, mas o estado de destino entende que outra é a base de cálculo e insiste em estornar os créditos, ou seja, a Empresa corre sério risco de pagar duplamente, o que não pode ser concebido num Estado Democrático de Direito;*
- III. *Não há sentido jurídico algum – ainda que se admita a tributação nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular – que a base de cálculo seja inferior ao custo contábil, obrigando a criação de uma contabilidade paralela e sem lógica para tais casos. De toda forma, a empresa – para finalizar o litígio – aceitou o custo literal da LC 87/96 (art. 13, §4º, II), mas mesmo nesta interpretação, o Estado se equivoca, pois os materiais secundários devem ser reconhecidos nos custos.*

Sobre a adequada natureza jurídica dos itens remanescentes glosados pela fiscalização, nos termos artigo 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, o sujeito passivo explicou que “*no contexto do processo produtivo siderúrgico há diversas transformações químicas e físicas constantes e contínuas. Assim, não é admissível entender que as rubricas glosadas pela fiscalização não fazem parte do custo da mercadoria produzida, eis que tais materiais são utilizados no processo produtivo da filial de origem da ArcelorMittal, devendo ser considerados, portanto, dependendo de cada caso, como legítimos produtos intermediários e materiais secundários*”.

Nesse sentido, esclareceu que a **água** está presente em diversos setores do processo industrial siderúrgico, à **energia elétrica** consumida, por sua vez, a esmagadora maioria se destina à realização da atividade-fim, além de ser empregada na execução do processo industrial siderúrgico, servindo não apenas como força-motriz ao maquinário, mas também convertendo-se em energia térmica.

Arguiu ser nítido, portanto, o caráter de insumo do processo produtivo, nos termos do art. 20 da Lei Kandir. Ressaltou que o sujeito passivo destina ínfima parcela da energia elétrica que adquire ao abastecimento de setores administrativos e à iluminação interna e externa dos seus edifícios. Cabe ressaltar que o CONSEF vem considerando os custos relacionados ao presente item (PAFs nºs 206891.0017/17-4 (1ª Câmara) e 206891.0018/17-0 (2ª Câmara) – doc. 03).

Já no tocante aos **materiais refratários** explicou serem essenciais para o processo produtivo siderúrgico em que aplicados; são consumidos de forma imediata e integral, inclusive em contato físico com o produto siderúrgico em elaboração, restando exauridos em sua finalidade após um curto período de vida útil. Ressaltou que o CONSEF vem considerando os custos relacionados ao presente item (PAFs nºs 206891.0017/17-4 (1ª Câmara) e 206891.0018/17-0 (2ª Câmara) - doc. 03).

Os **eletrodos** para solda, por sua vez, revestem os rolos pelos quais transitam as peças de aço sob elaboração e também fazem parte do custo da mercadoria produzida. Já os **Cilindros de Laminação** são aplicados na Gerência de Laminação a Frio de Siliciosos e Gerência de Laminação de Inoxidáveis. O **gás mistura/combinação**, por sua vez, tem a função de manter a temperatura nos fornos exatamente nos níveis necessários para a produção da placa de aço.

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.

Destacou as recentes decisões proferidas por este Eg. CONSEF (doc. 03) nos autos dos PAFs n°s 206891.0017/17-4 (1ª Câmara) e 206891.0018/17-0 (2ª Câmara), no sentido de admitir que as rubricas *energia elétrica e refratários* necessariamente compõem o custo de produção da mercadoria transferida.

Argumentou que ao excluir tais itens do custo da mercadoria produzida, a fiscalização estadual nega eficácia mínima ao princípio da não cumulatividade, tributando a autuada não apenas pelo valor agregado na etapa da cadeia de circulação, mas também pelo valor de seus insumos (efeito cascata).

Frisou que recentemente foi publicada a Lei nº 14.030, de 12 de dezembro de 2018, alterando dispositivos da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, em especial, trazendo a definição de quais custos devem fazer parte da base de cálculo nas transferências de petróleo e gás natural por empresas de refino.

A referida lei trouxe a possibilidade de inclusão no preço de transferência das operações interestaduais de todos os custos (matérias primas, produtos intermediários/secundários, material de embalagem, acondicionamento e mão-de-obra), de forma ampla, deixando claro que apenas não admitiria os custos de depreciação, manutenção e amortização.

Apesar da aparente destinação ao setor de refino de petróleo, a mencionada lei traz ainda de forma ampla e irrestrita, o conceito de materiais intermediários utilizados no processo produtivo, o que satisfaz a toda e qualquer dúvida que remanesce para discussões envolvendo empresas de outros ramos e que também realizam transferências interestaduais de mercadorias industrializadas, conforme item seguinte.

Pelo exposto, o sujeito passivo requereu a improcedência integral do crédito tributário relativo aos itens cuja discussão remanesce no caso dos autos, visto ser incontroverso que fazem parte do custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos artigo 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

Ademais, o sujeito passivo informou que junto à PricewaterhouseCoopers Auditores Independentes (“PwCAI”), solicitou a confecção de laudo (doc. 03 da impugnação) com o fito de diagnosticar as principais práticas e procedimentos adotados pelas unidades da ArcelorMittal, situadas em São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo, na apuração das bases de cálculo de ICMS em operações de saída de mercadorias para estabelecimentos no Estado da Bahia.

Nessa esteira, voltou a sustentar a totalidade da exigência remanescente no Auto de Infração demanda cancelamento por este Egrégio CONSEF, em face da adequada interpretação do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, notadamente o alcance do conceito de “*custo da mercadoria produzida*”, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não sendo possível considerar que as previsões da Lei Kandir não seriam exemplificativas. Tendo em vista que tal entendimento implicaria em mensuração indevida do verdadeiro custo de produção das mercadorias transferidas, implicando ainda em violação ao princípio da não-cumulatividade, não podendo ser olvidado que os créditos escriturados no Estado da Bahia decorrem de tributo efetivamente quitado nos Estados de origem.

Para além do exposto nos tópicos precedentes, o sujeito atentou para a decisão do Supremo Tribunal Federal, assentando como limite do não confisco na aplicação de penalidades tributárias o patamar de 25% do valor do tributo.

Nesse sentido, requereu o cancelamento da penalidade, sob pena de afronta ao princípio do não confisco (art. 150, IV da CR/88). *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.

O sujeito passivo pugnou pela baixa dos autos em diligência para que o crédito tributário seja reformulado, face ao pagamento parcial na anistia, conforme documento 02, apensado aos autos.

Requeru também que seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, com a consequente reforma da decisão recorrida e o cancelamento do crédito tributário remanescente, tendo em vista (i) a carência de legalidade da glosa de créditos escriturais de ICMS apropriados pela Empresa, ou (ii) a obrigatoriedade da consideração dos custos reais das mercadorias na quantificação das transferências interestaduais com produtos industrializados, apurados em conformidade com os princípios e a metodologia da contabilidade de custos, especialmente em relação aos itens “Materiais Manutenção”, “Água”, “Deprec. Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec/Amort. Recir” e “Provisão de frete”, “Energia Elétrica”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”.

E por fim, solicitou a redução, da penalidade aplicada, em respeito ao princípio do não confisco, seguindo a jurisprudência sedimentada pelo Supremo Tribunal Federal.

Após o Recurso Voluntário, acima exposto em síntese, o administrativo fiscal foi encaminhado para a instrução e julgamento pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

Na sessão de julgamento no dia 25 de junho de 2019, este Colendo Colegiado, após análise dos autos, decidiu converter o feito em diligência (fl. 322) à IFEP COMÉRCIO para que “*o Atuante adotasse as seguintes providências*”, abaixo transcritas *in verbis*:

- 1) *Segregar os valores referentes às rubricas: “Energia Elétrica”, “Refratários”, do respectivo demonstrativo de débito;*
- 2) *Segregar os insumos: MP Antracito, MP coque, MP Carvão e MP Fundentes.*
- 3) *Refazer o demonstrativo;*
- 4) *Dar ciência ao Contribuinte do resultado da Diligência.*
- 5) *Após, retornar o PAF a este CONSEF para julgamento.*

Em atenção a diligência, os auditores autuantes prestaram Informação Fiscal, acostada às fls. 325 a 336. Relataram as rubricas excluídas da base de cálculo, objeto da transferências interestaduais, incluindo nelas: “Materiais Manutenção”, “Água”, “Deprecamortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção, Deprec./Amont. Recir”, “Provisão de frete”, “Energia elétrica”, “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, “MP Fundentes”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”.

Em seguida, informaram que o CONSEF solicitou o refazimento dos demonstrativos, sem a exclusão da base de cálculo dos valores atinentes a “MP Antracito”, MP Coque”, “MP Carvão” e “MP Fundentes”. E foi solicitada ainda a exclusão de “ENERGIA ELÉTRICA” e “MAP Refratários”.

Alegaram não concordar com a exclusão, haja vista que entendem que os produtos que se desgastam no processo produtivo, de forma parcial, e podem ser reutilizados por meses, não se caracterizando como produto intermediário/secundário.

Relataram que as rubricas: “Água”, “ENERGIA ELÉTRICA”, “MAP Fundentes”, “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, quanto ao entendimento que são matérias primas, mão de obra e acondicionamento, não restam dúvidas sobre a definição dos mesmos, contudo, quanto à classificação como “material secundário”, trouxeram a interpretação do Fisco de São Paulo, o qual entende serem considerados “materiais de uso e consumo do estabelecimento”.

Ao final, anexaram decisões de processos nos tribunais de justiça do estado da Bahia, que atestem que a “ENERGIA ELÉTRICA” não deve ser incluída na base de cálculo de transferência estadual.

Como resultados deste refazimento, foi elaborado pelo autuante novo demonstrativo acostado às fls 334 a 336, cujo valor exigido passou ao montante de R\$405.345,93.

Ao tomar conhecimento do susomencionada Informação Fiscal, a empresa retornou aos autos através de manifestação acostada às fls. 359 a 365.

Nessa manifestação, informou novamente optar pelo pagamento parcial do débito, no valor de R\$346.202,18, quanto ao ICMS. Além disso, o sujeito passivo aceitou como devida a glosa quanto aos seguintes itens: SERVIÇOS FIXOS, DEPRECIAÇÃO/AMORTIZAÇÃO, SERVIÇOS VARIÁVEIS, MATERIAIS DE MANUTENÇÃO, SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E DESPESAS GER/RECIC.

Desse modo, mantiveram-se em discussão os itens “Água”, “Provisão de Frete”, “Energia Elétrica”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”.

A empresa reitera que antes do julgamento do Recurso Voluntário interposto, foi determinada pela 2ª CJF, a baixa do processo em diligência a fim de que a autuação fosse adequada ao entendimento pacificado pelo CONSEF, no sentido de admitir os custos com Energia Elétrica e MAP Refratários na base de cálculo das transferências autuadas. Dessa forma, conforme intimação recebida, o débito em questão foi reduzido, tendo passado de R\$ 560.589,11, para R\$ 405.345,93, quanto ao principal – ainda pendente de redução quanto ao valor pago na anistia.

O sujeito passivo ainda manifestou sua ciência a respeito da reformulação efetuada, porém renovou seus argumentos, já relatados acima, pela necessidade de cancelamento integral do saldo remanescente.

Em seguida, requereu, o que se segue:

- (1) *Seja determinada a improcedência integral do crédito tributário remanescente em discussão, eis que a integralidade dos itens glosados pela fiscalização faz 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.*
- (2) *Nos termos da petição de 04.02.2019, seja realizada diligência para reformular o crédito tributário, face ao pagamento parcial em razão da anistia mencionada. O montante pago na ocasião, no valor de R\$ 346.202,18, deve ser abatido do valor reformulado (R\$ 405.345,93), restando em debate débito de R\$ 59.143,75.*
- (3) *Requer ainda o cancelamento ou, quando menos, a redução, da penalidade aplicada, em respeito ao princípio do não confisco, na esteira da jurisprudência sedimentada pelo Supremo Tribunal Federal.*

Em seguida, nada mais havendo, o processo retornou para a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal para instrução e julgamento, sob minha relatoria.

Isto feito, passo apreciar o Recurso Voluntário interposto para exarar o seguinte voto, com base nas alegações recursais, nos documentos e na legislação aplicável.

VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela empresa ARCELORMITTAL BRASIL S.A, para combater o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/05/2018, contendo uma única infração.

O referido lançamento fiscal tem como cerne a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, cujos fatos geradores se deram no período de janeiro a dezembro de 2014.

Compulsando os autos, fica evidente tratar-se apenas de operações de transferências interestaduais de produtos industrializados pela recorrente, os quais foram transferidos de estabelecimentos localizados em outros estados do país para sua filial na Bahia.

Antes de mais nada, vale registrar que é matéria conhecida deste Colendo Colegiado, sobre a qual já tive a oportunidade de relatar e julgar inúmeros processos, bem como participar do julgamento de tantos outros neste egrégio Conselho de Fazenda Estadual. Portanto, vou procurar ser o mais conciso possível nas minhas argumentações no sentido de afastar a incidência de ICMS nas operações de transferência que tratam a autuação em tela, com fundamentação legal diversa daquela trazida pelo contribuinte na peça recursal.

Nesse sentido, ao derredor da matéria que envolve a exigência de ICMS **nas operações de transferência interestadual 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 transscrito:

(...)

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 fartura 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 imponível 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. APPELACAO. 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 imponível 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 insubstancial a tese do chamado Prequestionamento 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: AGRAVO 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. AGRAVO 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 resolver estas e outras questões de natureza tributária/fiscal que contribuam para justiça fiscal e o desenvolvimento nacional de forma equânime.

Já é matéria pacificada neste E. CONSEF 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 eminentíssimo 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 Mileo 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 o seguinte posicionamento abaixo transcrito, em consonância com a vigente Súmula nº 166 do STJ, acima já exposta por este Conselheiro neste voto, 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 nº 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 Scaff, nas transferências internas a questão está bem resolvida nos estados, exemplo da Bahia, os quais admitem não haver ICMS nestas operações. 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 nº 166 e a prática fiscal que é praticada por força 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 míngua 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 improcede na sua inteireza por não se tratar de operação de circulação onerosa de mercadoria, mas uma mera circulação física, no sentido técnico jurídico, fato incontestável.

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

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

VOTO DISCORDANTE I (Provimento Parcial – Reconhecimento do Pagamento: Serviços Fixos, Depreciação/Amortização, Serviços Variáveis, Materiais De Manutenção, Serviços De Manutenção E Despesas Ger/Recic)

Peço vênia para discordar do voto proferido pelo Nobre Relator, o que faço com base nas razões a seguir aduzidas.

A infração lançada acusa utilização indevida de crédito fiscal do imposto nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar.

Importante, portanto, frisar minha discordância quanto aos motivos elencados pelo Relator ao Prover o presente Recurso Voluntário, fundamentando seu voto amparado na aplicação da Súmula nº 166 do STJ.

Isto porque, entendo que a observância da Súmula nº 166 do STJ, no caso em comento, não possui eficácia, considerando que nas transferências realizadas pela recorrente há destaque do ICMS nos documentos fiscais. Não faz qualquer sentido, portanto, a intenção do relator em invocar a tese defensiva que a operação é respaldada pela não incidência de imposto, quando, em contrapartida, na prática, a própria recorrente traz entendimento diverso, destacando o ICMS das transferências realizadas com suas filiais.

Pelo exposto, apesar de comungar do entendimento que operações entre estabelecimentos do mesmo titular não configuram ato mercantil, entendo que não é aplicável, nem tampouco eficaz a tese posta para o caso particular.

Avançando na apreciação do mérito, tratando-se de processo industrial, as legislações complementar e estadual garantem o direito ao crédito não só do ICMS incidente sobre a matéria-prima aplicada na produção, mas também daquele incidente sobre o material de embalagem e produto secundário ou intermediário utilizado no processo industrial.

Assim dispõe o art. 32 da LC 87/96, o art. 93 do RICMS e o art. 226 do Decreto nº 7.212, de 2010, atual Regulamento do IPI (RIPI/2010), conforme transcrição abaixo:

“Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;”

“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos: a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem; b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;

§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

- a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*
- b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou*
- c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; (grifo não original)”*

“Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;”

Depreende-se da leitura dos dispositivos acima que somente os bens que se integrem ao produto final, ou os bens que, mesmo não se integrando ao produto final, sofram algum tipo de desgaste em função do contato direto com este, são os que podem ser considerados, tanto no âmbito do IPI quanto do ICMS, como matérias-primas ou produtos intermediários.

A expressão “consumidos no processo de industrialização”, adotada no dispositivo legal do RIPI, significa consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante ação direta (contato físico) do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele. Sendo assim, para fins de aplicação da legislação do IPI, considera-se como insumo aquilo que se integra de forma física ou química ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante contato físico com o produto.

Não obstante, permitidos na legislação de regência o crédito do ICMS nas aquisições de produtos intermediários no processo industrial, é notório a dificuldade para delimitar os critérios normativos que os identificam, o que prejudica a apropriação de créditos pelos contribuintes, assim como provoca julgamentos incorretos por parte dos autuantes, pois acabam por inseri-los no tratamento jurídico pertinente aos materiais qualificados como de uso e consumo.

Conforme esclarecido pela recorrente os “Água”, “ENERGIA ELÉTRICA”, “MAP Fundentes”, “MP

Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, são elementos imprescindíveis no processo de industrialização e, portanto, devem ser considerados insumos ou materiais secundários.

A título de exemplo, em se tratando dos refratários estes são submetidos a elevadas temperaturas nos fornos industriais e são integralmente consumidos nas etapas do processo produtivo da Recorrente. Quanto a energia elétrica e a água se destinam à realização da atividade-fim, além de serem empregados na execução do processo industrial siderúrgico, servindo não apenas como força-motriz ao maquinário, mas também convertendo-se em energia térmica.

No tocante aos materiais refratários são essenciais no processo produtivo siderúrgico e são consumidos de forma imediata e integral, inclusive em contato físico com o produto siderúrgico em elaboração, restando exauridos em sua finalidade após um curto período de vida útil.

Os eletrodos para solda, por sua vez, revestem os rolos pelos quais transitam as peças de aço sob elaboração e, também, fazem parte do custo da mercadoria produzida.

Já os Cilindros de Laminação são aplicados na Gerência de Laminação a Frio de Siliciosos e Gerência de Laminação de Inoxidáveis.

O gás mistura/combinação, por sua vez, tem a função de manter a temperatura nos fornos exatamente nos níveis necessários para a produção da placa de aço.

Entendo, portanto, que os itens acima mencionados, ainda que não sejam diretamente agregados ao produto final, se desgastam em contato físico com o produto final.

Ademais, é notória a dificuldade para delimitar os critérios normativos que identificam e classificam o conceito de insumos, prejudicando a análise tanto pelos contribuintes, como pelos julgadores.

Neste ponto, a concepção restritiva adotada pela jurisprudência deste Conseg, acaba por deixar de observar a imprescindibilidade e a importância de alguns itens devidamente vinculados ao processo de extração de minério e indevidamente interpretado como bens de uso e consumo.

Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais e relevantes, não se podendo conceber que sejam considerados como itens de consumo do estabelecimento.

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

Ressalto ainda que a pretensa vedação ao creditamento do ICMS na aquisição dos itens acima referidos ofende a sistemática da não-cumulatividade das leis e acarreta, na prática, a CUMULATIVIDADE do ICMS, legalmente rechaçada.

Isto porque, como esses insumos, na condição de custos de produção, integram a base de cálculo das operações de venda que geram débito do imposto, não há como deixar de ser reconhecido o direito ao crédito na sua aquisição, sob pena de ser violada a regra da não-cumulatividade.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, devendo ser mantido a exigência quanto aos itens (**Serviços Fixos, Depreciação/Amortização, Serviços Variáveis, Materiais De Manutenção, Serviços De Manutenção e Despesas Ger/Recic**), já reconhecidos e quitados pelo autuado, no valor de R\$346.202,18.

VOTO DISCORDANTE II (Acolhimento Parcial: Água, MAP Fundentes, MP Antracito, MP Coque, MP Carvão, MAP Eletrodos, MAP Cilindro Disco, MAP Gases Comb)

Divirjo do nobre Relator, bem como dos demais Conselheiros, em especial do Relator do Voto Vencedor, em relação ao provimento parcial ao Recurso Voluntário, pois entendo que o custo dos refratários e da energia elétrica consumidos no processo produtivo do Autuado, apesar de

essenciais, não se enquadram no conceito limitado de custo estipulado pelo Art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96, quais sejam matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

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

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

Assim, como por óbvio também não há como enquadrar estes insumos nas rubricas de mão de obra e acondicionamento, os mesmos não podem compor o custo legal de transferência. Portanto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, por concordar com as demais exclusões constantes do Voto Vencedor.

Ressalto que, até 2018, este era o entendimento deste CONSEF, inclusive em julgamentos relativos aos estabelecimentos do próprio Autuado, conforme o resultado do Acórdão CJF nº 0002-12/18, proferido por esta 2ª CJF, o qual cita como paradigmas diversos outros Acórdãos da 1ª CJF: Acórdãos CJF nº 0160-11/16, 0112-11/16, 0069-11/16 e 0067-11/16.

VOTO VENCEDOR (Acolhimento da Diligência: Água, Energia Elétrica, MAP Fundentes, MP Antracito, MP Coque, MP Carvão, MAP Refratários, MAP Eletrodos, MAP Cilindro Disco, MAP Gases Comb)

Com a devida e respeitosa vénia, venho divergir do voto do eminente Conselheiro Relator, que abraçou a tese da Súmula nº 166 do STJ, dando inteira improcedência do lançamento. Primeiro é preciso registrar que o Recorrente sequer pediu a improcedência por este motivo, já que inclusive tributa as transferências, e além disso até reconheceu parte substancial do lançamento.

Em apertada síntese, o Relator argumenta, que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não caracteriza uma operação de circulação de mercadoria, pois não enseja a transferência de titularidade, afastando a “circulação” de mercadoria; e não se consubstancia em um negócio jurídico de natureza mercantil (pois não se pode realizar negócio jurídico com si mesmo, e que, o STJ editou a Súmula nº 166 segundo a qual “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”.

Daí, conclui, “que a infração em lide improcede na sua inteireza por não se tratar de operação de circulação onerosa de mercadoria, mas uma mera circulação física, no sentido técnico jurídico, fato inconteste” e que não haveria de se falar na incidência de ICMS.

Embora seja de conhecimento, algumas decisões judiciais em prol dos argumentos do Recorrente, é fato que estas decisões não têm vinculação com as decisões administrativas, que repousam em sólidos argumentos, uma vez que a Súmula nº 166 foi editada antes do advento da LC 87/96.

Tal entendimento foi consolidado conforme Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, no qual concluiu que apenas “*não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, tendo em vista que a Súmula nº 166 do STJ não enfrentou o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do art. 13, § 4º da LC 87/96*”.

Prova disto é que o núcleo do Recurso Voluntário, discute apenas parte do processo, pois na sessão de julgamento no dia 25 de junho de 2019, após análise dos autos, decidiu-se converter o feito em diligência (fl. 322) à IFEP COMÉRCIO para que “*o Atuante adotasse as seguintes providências*”, abaixo transcritas *in verbis*:

1) Segregar os valores referentes às rubricas: “Energia Elétrica”, “Refratários”, do respectivo demonstrativo

- de débito;*
- 2) *Segregar os insumos: MP Antracito, MP coque, MP Carvão e MP Fundentes.*
 - 3) *Refazer o demonstrativo;*
 - 4) *Dar ciência ao Contribuinte do resultado da Diligência.*
 - 5) *Após, retornar o PAF a este CONSEF para julgamento.*

Os auditores autuantes atenderam o quanto solicitado estando o relatório de diligência acostado às fls. 325 a 336. Relataram as rubricas excluídas da base de cálculo, objeto da transferências interestaduais, incluindo nelas: “Materias Manutenção”, “Água”, “Deprecamortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção, Deprec./Amont. Recir”, “Provisão de frete”, “Energia elétrica”, “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, “MP Fundentes”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”. Como resultados deste refazimento, foi elaborado pelo autuante novo demonstrativo acostado às fls 334 a 336, cujo valor exigido passou ao montante de R\$405.345,93.

O Recorrente informou novamente optar pelo pagamento parcial do débito, no valor de R\$346.202,18, quanto ao ICMS. A empresa reitera que antes do julgamento do Recurso Voluntário interposto, foi determinada pela 2^a CJF, a baixa do processo em diligência a fim de que a autuação fosse adequada ao entendimento pacificado pelo CONSEF, no sentido de admitir os custos com Energia Elétrica e MAP Refratários na base de cálculo das transferências autuadas.

Dessa forma, conforme intimação recebida, o débito em questão foi reduzido, tendo passado de R\$ 560.589,11, para R\$ 405.345,93, quanto ao principal – ainda pendente de redução quanto ao valor pago na anistia, restando apenas em debate um débito de R\$59.143,75.

Isto feito, passo apreciar o Recurso Voluntário interposto para exarar o seguinte voto, com base nas alegações recursais, nos documentos e na legislação aplicável. Tal questionamento já foi enfrentado anteriormente por este mesmo Relator, em auto de infração do mesmo Recorrente.

Visto que a lista de itens glosados ser longa (energia elétrica, água, MAP disco, MAP eltrododos, etc.) vou me ater não aos que subsistem, mas apenas aos itens que entendo não subsistirem, de forma a não ter esquecimento de eventuais itens que constem como sendo excluídos.

É que observando a listagem dos itens relacionados na autuação, salta aos olhos a questão da energia elétrica e dos refratários. Pelo exposto, a energia elétrica é fonte de energia térmica que não apenas é indispensável no processo, mas age diretamente na transformação físico-química dos materiais que entram em processo de fundição do ferro para a produção do aço nos fornos, havendo uma analogia com o uso da energia elétrica no processo de fabricação de alumínio (que neste caso, em particular, atua diretamente no processo de eletrólise, influenciando diretamente a obtenção do alumínio).

Assim, entendo que o uso da energia elétrica na siderurgia é compatível com a utilização do crédito fiscal previsto em Lei, como material secundário. O mesmo ocorre com os refratários, que fazem o revestimento térmico dos fornos, e se desgastam continuamente e de forma relativamente rápida durante o processo de fabricação do ferro e dos aços na siderurgia.

Quantos aos demais itens, como gás e água, o argumento é o da essencialidade. A questão envolvendo a diferenciação do que vem a ser produto intermediário não passa simplesmente pela essencialidade ou uso em processos industriais.

Não é produto intermediário, aqueles que se destinam à manutenção ou preservação da vida útil do ativo da empresa, ou atuam marginalmente na linha de produção, como foi o caso dos eletrodos de solda.

A jurisprudência deste Conselho de Fazenda está fartamente ilustrada com julgamentos acerca dos produtos intermediários, que além de serem essenciais ao processo produtivo requerem que seu desgaste esteja vinculado ao contato direto com a produção, jamais atuando na linha marginal, como é o caso do gás utilizado para controle de temperatura dos fornos, ou da água para resfriamento, normalmente em momento posterior à produção ou na obtenção da têmpera, e não há que se falar em produto intermediário, se este é utilizado após o processo de fabricação.

Face ao exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, com a exclusão da energia elétrica e dos materiais refratários e dos demais itens que resultaram no valor refeito pela diligência fiscal, reduzindo o lançamento para o valor de R\$405.345,93.

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, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0014/18-3**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S. A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$405.345,93**, 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 valor efetivamente pago.

VOTO VENCEDOR (Acolhimento da Diligência: Água, Energia Elétrica, MAP Fundentes, MP Antracito, MP Coque, MP Carvão, MAP Refratários, MAP Eletrodos, MAP Cilindro Disco, MAP Gases Comb) – Conselheiros: Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Provimento – Exclusão total) – Conselheiros: Carlos Henrique Jorge Gantois e José Raimundo de Oliveira Pinho.

VOTO DISCORDANTE I (Provimento Parcial – Reconhecimento do Pagamento: Serviços Fixos, Depreciação/Amortização, Serviços Variáveis, Materiais De Manutenção, Serviços De Manutenção E Despesas Ger/Recic) – Conselheira: Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

VOTO DISCORDANTE II (Acolhimento Parcial: Água, MAP Fundentes, MP Antracito, MP Coque, MP Carvão, MAP Eletrodos, MAP Cilindro Disco, MAP Gases Comb) – Conselheiro: Marcelo Mattedi e Silva.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de julho de 2020.

MAURÍCIO DE SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR/VOTO VENCIDO

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO DISCORDANTE I (Serviços Fixos, Depreciação/Amortização, Serviços Variáveis, Materiais De Manutenção, Serviços De Manutenção E Despesas Ger/Recic)

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO DISCORDANTE II (Água, MAP Fundentes, MP Antracito, MP Coque, MP Carvão, MAP Eletrodos, MAP Cilindro Disco, MAP Gases Comb)

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR (Água, Energia Elétrica, MAP Fundentes, MP Antracito, MP Coque, MP Carvão, MAP Refratários, MAP Eletrodos, MAP Cilindro Disco, MAP Gases Comb)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS