

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0015/18-0  
**RECORRENTE** - ARCELORMITTAL BRASIL S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0074-04/19  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 30/07/2021

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0087-12/21-VD

**EMENTA:** ICMS. BASE DE CÁLCULO. RECEBIMENTO DE PRODUTOS POR TRANSFERÊNCIA DE ESTABELECIMENTO PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, COM PREÇO SUPERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. GLOSA DO CRÉDITO FISCAL EXCEDENTE. 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 de cálculo é constituída tão somente pela soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Acolhidos os expurgos levados a efeito pela fiscalização, em atendimento à diligência. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Recomendada a homologação do valor pago com os benefícios da lei de anistia fiscal. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em razão do acórdão da 4ª JJF Nº 0074-04/19, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 10/05/2018, para exigir crédito tributário na ordem de R\$400.371,51, mais multa de 60%, prevista pelo Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, em face da seguinte acusação relacionada ao exercício de 2014: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo”*.

Consta, a título de complemento, a seguinte informação: *“Trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL DE ICMS em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS com consequente pagamento de ICMS a menor que o devido, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo do Auto de Infração. O presente trabalho tem amparo nas decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF) e na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, § 4º, II), que, no caso deste Auto de Infração, diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO (CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA) nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS envolvendo PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (em outras unidades da Federação) que foram FABRICADOS EXCLUSIVAMENTE PELA EMPRESA, ATRAVÉS DOS ESTABELECIMENTOS REMETENTES, e TRANSFERIDOS para a FILIAL*

*localizada neste ESTADO.”.*

A 4ª JF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito:

#### **VOTO**

*A questão envolvida nos presentes autos diz respeito à acusação de que houve por parte do autuado utilização indevida de créditos fiscais no montante de R\$231.944,40 no decorrer do exercício de 2014, nas operações interestaduais de transferências de mercadorias fabricadas pelo próprio autuado, cuja base de cálculo utilizada nessas operações foi superior à prevista pelo Art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96. Em consequência e para efeito de adequação dos valores de base de cálculo para efeito de crédito fiscal pelo estabelecimento do autuado, os autuantes, com base na planilha de custo apresentada pelo autuado, efetuaram os expurgos das rubricas a seguir indicadas pelo fato das mesmas, apesar de estarem registradas pelo estabelecimento do remetente como custo de produção, não se enquadram no rol da base impositiva do ICMS nas transferências interestaduais, à luz do dispositivo retro mencionado. Foram estas as rubricas expurgadas pelo autuante, de forma individualizada e por cada documento fiscal: “Materiais Manutenção”, “Água”, “Deprec. Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec/Amort. Recir”, “Provisão de frete”, “Energia Elétrica”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, e “MAP Outros”.*

*De maneira que, como visto, o cerne da matéria ora em discussão envolve a interpretação do Art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, que o autuado considera que os autuantes firmaram um entendimento restritivo, dispositivo este que se constitui como delimitador da composição da base de cálculo nas operações interestaduais a título de transferências de mercadorias, o qual assim se apresenta:*

*“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

*(...)*

*§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

*(...)*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. (grifos acrescidos. (...))*

*Preliminarmente o autuado suscita a nulidade do Auto de Infração por entender que estão ausentes uma análise individualizada da função dos materiais componentes do custo da mercadoria produzida. Não é isto que vejo nos autos visto que os documentos de fls. 40, 40v e 41 atestam que no curso da ação fiscal, o autuado foi questionado a esclarecer a função desses materiais que foram objeto do expurgo, o qual prestou as devidas explicações, as quais, com base nela, levou os autuantes a se convencerem que tais produtos não se enquadram na regra prevista pelo mencionado Art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96. Portanto considero que os critérios balizadores para os autuantes excluírem da base de cálculo os produtos acima citados, decorreu da própria explicação apresentada pelo autuado, razão pela qual afasto esta arguição de nulidade.*

*Outro argumento de nulidade suscitado pela defesa diz respeito à ausência de comprovação da utilização indevida de crédito fiscal. Vejo que também se trata de um argumento que não se sustenta na medida em que os créditos foram escriturados mensalmente pelo autuado, situação esta que repercutiu diretamente na apuração do saldo do imposto em cada período, se devedor ou credor. Considerando que, segundo informado pelos autuantes, durante todo o período abrangido pela fiscalização a conta corrente fiscal do autuado sempre apresentou saldo devedor, isto é, imposto a recolher, é evidente que houve repercussão no recolhimento, sendo desnecessário o refeito da conta gráfica do autuado, conforme pleiteado pela defesa. Afasto, portanto, este argumento de nulidade.*

*Ao adentrar as questões atinentes ao mérito da autuação destaca que a matéria envolvida nos presentes autos é recorrente neste órgão julgador administrativo que já possui um entendimento consolidado e sedimentado acerca desta matéria. Por esta razão e pelo fato de coadunar meu entendimento com as reiteradas decisões do CONSEF, peço vênia para transcrever excertos de votos prolatados em decisões pretéritas, contra o mesmo autuado, as quais passo a citar:*

*Acórdão nº 0436-12/17 da 2ª CJF referente ao Auto de Infração nº 206891.0016/16-0 lavrado contra o próprio autuado:*

*(...)*

*No mérito, quanto à alegação empresarial de que a fiscalização utilizou uma metodologia equivocada para apuração do custo relativo às operações de transferências, é importante destacar que a LC 87/96 foi explícita ao definir a base de cálculo para a operação, conforme se lê em seu art. 13, abaixo reproduzido.*

*“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

*...*

*§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo*

titular, a base de cálculo do imposto é:

...  
**II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento** (grifos acrescidos).  
..."

Primeiramente, é importante que se diga que o texto da lei não se limitou a referir-se ao custo, mas avançou, especificando componentes dessa variável patrimonial e fazendo uso de uma enumeração taxativa que resultou em restringir as partes do custo que devem compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual.

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

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

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

Ademais, considerando que a lei referiu-se a "classes" e não a "itens" de custos, é possível afirmar que tais classes compõem uma classificação teórica cujo conteúdo pode ser garimpado na literatura. Senão vejamos, embora não se tenha precisão do conceito manejado pelo legislador, um segundo esforço na delimitação desse significado exige reconhecer que as quatro classes de custeio referidas pela lei situam-se, todas, dentro da categoria dos "custos diretos", pois é usual na doutrina contábil a referência às matérias-primas, à mão-de-obra, ao material de embalagem e ao material secundário como subdivisões dos custos diretos de fabricação.

Vejamos, por exemplo, o que nos afirma Manoel Valenti:

"Tomemos, por exemplo, uma indústria de móveis de madeira que fabrica vários produtos. Para fabricar uma mesa, essa indústria tem como custos diretos:

Matéria-prima: madeira.

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

Mão-de-obra: salários e encargos do pessoal que trabalha diretamente na produção"

O professor Cláudio Sameiro discorre nesse mesmo sentido, ao descrever as categorias em que se divide o custo direto:

"Elementos Básico de Custos

Basicamente, os componentes de custo industrial podem ser resumidos em três elementos:

- MD – Materiais diretos (matéria-prima, material secundário, embalagens)
- MOD / MOI Mão-de-obra Direta e Indireta
- Gastos gerais de fabricação (energia elétrica, aluguéis, seguros, telefone, manutenção, lubrificante, etc)."

O professor René Gomes Dutra traz exemplos de custos diretos, conforme a seguir:

"... São exemplos de custos diretos matéria-prima direta e mão-de-obra direta, pois os próprios títulos indicam a classe a que pertencem, além de outros custos que podem ser enquadrados nessa classe. "

Eliseu Martins faz menção à relação entre o custo e o produto fabricado.

"Portanto, a classificação de Direto e Indireto que estamos fazendo é com relação ao produto feito ou serviço prestado, e não à produção no sentido geral ou aos departamentos dentro da empresa. "

É possível concluir, assim, que o legislador aderiu à tipologia traduzida como custos diretos/custos indiretos como o primeiro delimitador para apuração da base de cálculo. Ou seja, elegeram-se apenas algumas "classes" de custo integrantes, todas, da categoria (mais ampla) "custos diretos". Tal atitude se explica pelo fato de que o Congresso Nacional tinha como pressuposto, ao emitir a norma, um sistema de não-

*cumulatividade do tipo “crédito-físico”, o que supõe que o creditamento admitido limita-se àqueles itens que se incorporam diretamente ao custo do produto acabado, inadmitindo aqueles decorrentes de uma apropriação mediante rateio.*

*Os custos diretos têm como traço característico a ausência de necessidade de rateio, como afirma, uníssona, a doutrina especializada.*

*Segundo Roberto Biasio, referindo-se aos custos dos materiais:*

*“São os gastos relacionados com os materiais utilizados no processo produtivo. Podem ser diretos (quando forem identificados, de forma direta, os produtos que os consomem) ou indiretos (quando os materiais são usados de forma genérica, em vários produtos, sem a identificação de quanto é gasto em cada um, de forma específica).”*

*Ainda de acordo com Biasio, o conceito de custos diretos está diretamente associado à idéia de ausência de rateio.*

*“Para alocação dos custos aos produtos e/ou serviços é necessário primeiro identificar e separar quais são os custos diretos e quais são os indiretos. Os custos diretos, por serem facilmente identificáveis nos produtos que os consomem, são alocados diretamente aos respectivos produtos, sem a necessidade de qualquer tipo de rateio.”*

*Na doutrina de Cláudio Sameiro, a ausência de rateio também se configura em traço característico dos custos diretos:*

*“... podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo. São apropriados diretamente (sem rateio) aos produtos e são possíveis de serem identificados (matéria-prima, mão-de-obra, embalagens, etc). Em geral, identificam-se com os produtos e variam proporcionalmente à quantidade produzida”*

*O professor Manoel Valenti define, assim, os custos diretos:*

*“compreendem os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados diretamente no produto. Esses custos são assim denominados porque seus valores e quantidades em relação ao produto são de fácil identificação. Assim, todos os gastos que recaem diretamente na fabricação do produto são considerados Custos Diretos.”*

*O rateio (ou a sua ausência) é, também na doutrina de George Sebastião Guerra Leone, um elemento definidor da natureza do custo:*

*“Em resumo, o que se quer dizer é que a diferenciação entre custos diretos e indiretos é necessária para o cálculo mais realístico do custo de qualquer objeto, ...*

*Todo item de custo que é identificado naturalmente ao objeto do custeio é denominado de custo direto.*

*Por outro lado, todo o item de custo que precisa de um parâmetro para ser identificado e debitado ao produto ou objeto do custeio é considerado um custo indireto. ...”*

*Assim, ainda que não seja possível definir, de forma precisa, a extensão conceitual da locução “custo da mercadoria produzida”, pode-se, contudo, compreender que se trata de apenas uma parcela do todo (o custo direto), mas jamais o custo total como pretende a recorrente.*

*Esse é o entendimento que foi consagrado pela jurisprudência deste Consef, conforme acórdãos JJF Nº 0255-11/16, CJF Nº 0160-11/16, CJF Nº 0112-11/16, CJF Nº 0069-11/16 e CJF Nº 0067-11/16, cujas ementas se encontram transcritas abaixo.*

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

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

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

*EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS*

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

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

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

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

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

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

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

*Assim, deve prevalecer o entendimento de que a LC referiu-se a apenas uma parcela do custo.*

*(...)*

*Por oportuno trago também à colação excerto do Voto proferido pelo Julgador Arivaldo Lemos Santana, através do Acórdão nº 066-06/18 o qual foi mantido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal conforme Acórdão nº 002-12/18, também contra o mesmo autuado:*

*(...)*

*Passando a analisar o arrazoado de defesa, asseguro não concordar com a afirmativa de que o lançamento do crédito fiscal em tela é exemplo de contradição citando a orientação da Súmula 166 do STJ que determina a não incidência de ICMS nas simples transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, pois, fosse utilizado este preceito, teríamos um aumento considerável do valor a ser lançado, ou seja, objetivamente apenas uma pequena parte dos créditos foram glosados, se adotada a tese da defesa seriam glosados 100% dos créditos recebidos pela autuada. Ademais, é corrente o entendimento de que a referida Súmula está desatualizada posto que foi publicada no dia 23 de agosto de 1996, mês anterior a publicação da LC 87/96, e portanto, sua edição não levou em conta o inciso I do artigo 12 da Lei Complementar (LC) 87, de 13/09/1996, que determina que o ICMS será cobrado na “saída de mercadoria de contribuinte, ainda que para outro do estabelecimento do mesmo titular.*

*Não procede também a afirmativa da defesa de que os dispositivos invocados pela fiscalização na motivação da autuação – art. 13, § 4º, II, da LC 87/96; art. 17, § 7º, II, da Lei nº 7.014/96 – por não constituírem preceitos sancionatórios, não trazem autorização ao estado da Bahia para promover a glosa dos créditos de*

*ICMS escriturados pela empresa, pois, a LC/87 é categórica ao determinar a correta base de cálculo das transferências em questão e a despeito do dispositivo da lei estadual indicado, tratar apenas das saídas originadas deste estado da Bahia, consta no campo de enquadramento da infração do Auto de Infração em tela que os Autuantes indicaram o dispositivo do RICMS constante do § 7º do Art. 309, o qual desautoriza o creditamento para além dos limites estabelecidos pela supramencionada LC 87/96. Além disto, o Art. 22-B da Lei nº 7.014/96, citada na peça vestibular põe uma pá de cal nesta questão. Portanto, resta descabido também a alegação de desrespeito ao Princípio da Legalidade, pois, conforme dispositivos retro alinhados, concluo que todo o procedimento fiscal se deu sob a égide da lei.*

*Entendo também, que ao contrário do que a defesa alega, é de suma importância o entendimento do estado de destino acerca da base de cálculo que deveria ter sido praticada pelo estabelecimento de origem das mercadorias, trata-se de aplicação de preceito constitucional delegado à lei complementar 87/96. De forma que o direito de crédito do adquirente não se vincula tão somente ao “montante cobrado” nas operações anteriores, mas, sobretudo ao valor correto cobrado, maiormente considerando as operações interestaduais, quando o demasiado valor cobrado na origem de outra UF, diminui sobremaneira o imposto a ser recolhido no estado de destino.*

*(...)*

*Não comungamos do argumento da defesa de que a restrição da possibilidade da recuperação pelo contribuinte da integralidade do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição consistiria em violação ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, prejudicaria a neutralidade do ICMS e oneraria a indústria e o comércio, impedindo que o ônus financeiro do gravame alcançasse o consumidor final que é o contribuinte de fato, pois não é crível que o exercício do direito ao crédito não possa sofrer limitações legais. A restrição ao crédito está prevista na LC 87/96, portanto é perfeitamente exequível pelo fisco do estado da Bahia.*

*Entendo que a defesa se equivoca ao sopesar a discussão da base de cálculo conforme pretende a LC 87/96, a qual define o custo da mercadoria produzida para fins de base de cálculo nas transferências interestaduais, com o conceito de custo contábil, pois a referida LC não definiu custo e sim a base de cálculo do ICMS, por ser de sua competência, conforme notória disposição constitucional, portanto nenhum valor emprega a sua defesa e a discussão em tela ao trazer os comparativos com a doutrina da Ciência Contábil, tratam-se de elementos absolutamente distintos, o custo contábil definido pela ciência contábil, e a base de cálculo definida para fins da incidência do ICMS. A empresa deverá continuar empregando o conceito contábil de custo para fins administrativos e fiscais de outra ordem, todavia deverá se ater a definição da base de cálculo prevista na LC 87/96 para fins de transferências interestaduais de mercadorias quanto à incidência do ICMS.*

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

*Entendo também, que esta interpretação adotada pelos Autuantes não fere o pacto federativo, pois a não inclusão dos custos incorridos naquele estabelecimento de origem, a despeito de que o fato de não serem inclusos, apenas torna a base de cálculo do ICMS daquele estabelecimento quantificada a menor se compara com suas operações de venda, mas em nada afetaria o pacto federativo, pois não identifico qualquer possibilidade de inferência neste sentido. Da mesma forma, não consigo admitir que o estado de destino fosse prejudicado pela adoção da base de cálculo adotada pelos Auditores, muito ao contrário, a desobediência a este entendimento, sim, tanto que resultou em lançamento de crédito de ofício para o estado da Bahia.*

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

*A defesa questiona o método de arbitramento aplicado arguindo contra sua pertinência, porém não posso acolher seus argumentos, porquanto o procedimento adotado, de tudo que examinei, está livre de vícios. Os Autuantes fundamentaram o procedimento na legislação tributária federal e estadual e cuidaram de atender a todos os requisitos de formalidade prevista na legislação própria, circunstanciando a sua necessidade a partir da comprovação de absoluta impossibilidade de alcançar o fato imponible sem o adequado e pertinente uso do arsenal disposto no Art. 22-b da Lei nº 7.014/97 em consonância com o Art. 148 do CTN, sobretudo, considerando que a Autuada se negou a apresentar os elementos da composição de custo dos produtos transferidos, apesar de intimada por 24 (vinte e quatro) vezes.*

*Quanto a arguição da defesa acerca da multa aplicada de 60% sobre o valor do imposto a recolher (fixado por arbitramento), com fulcro no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, sobre o albergue do princípio do não confisco e seu consequente pedido de redução ou cancelamento, a despeito da concordância com o atendimento deste apelo, exarado pelos Autuantes, devo esclarecer que a Junta de Julgamento do CONSEF, não tem competência para apreciar este pleito, conforme preceitua a alínea “c” do inciso III do Art. 167 do RPAF.*

*De todo o exposto voto pela PROCEDÊNCIA TOTAL deste Auto de infração.”*

*Desta maneira considero que os fundamentos esposados nos votos acima reproduzidos se adéquam perfeitamente aos argumentos ora apresentados pelo autuado e aqui analisados, razão pela qual os mantenho in totum neste voto.*

*Ademais, o comando contido no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos ali elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, os gastos com “Materiais Manutenção”, “Água”, “Deprec. Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec/Amort. Recir”, “Provisão de frete”, “Energia Elétrica”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, e “MAP Outros”, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, tendo em vista que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal.*

*Referindo-me especificamente a questão da energia elétrica consumida, que segundo alegação do autuado em sua grande parte é utilizada em seu processo industrial siderúrgico, considero que é assegurado o direito ao crédito do ICMS quando utilizada no processo industrial, (art. 33, II, “b” da LC 87/96), porém a questão na situação presente, é que o custo da energia elétrica foi excluído da base de cálculo na operação de transferência, por não se enquadrar nos conceitos de matéria prima ou material secundário (art. 13, § 4º, II da LC 87/96). A propósito, ressalto que em diversas decisões do Superior Tribunal de Justiça, aquela Corte decidiu que “A energia elétrica não pode ser considerada como insumo”, a exemplo do RE 782.074 - DF (2005/0153135-0); REsp nº 638.745/SC; RMS 19176/SC; AgRg no AG nº 623.105/RJ/2005; REsp nº 518.656/RS, AgRg no RE 731.885 - PR (2005/0039203-7); REsp 638.745 - SC (2004/0021828-9) e REsp 782.074 - DF (2005/0153135-0). Portanto, é assegurado o direito do crédito relativo a aquisição de energia elétrica empregada no processo produtivo, mas o seu custo não integra a base de cálculo das operações de transferências, conforme entendimento consignado pelo Acórdão C/JF 0082-12/12, que acompanho.*

*Por oportuno impende salientar que apesar das argumentações trazidas pela Defesa pugnando pela improcedência do lançamento vê-se que o Parecer da Pricewaterhouse Coopers de fls. 18 a 40, solicitado pelo próprio autuado, reconhece como devido o valor de R\$254.525,12 conforme se verifica à fl. 31, o que significa que os próprios auditores independentes se convenceram de que a exigência fiscal é devida ao menos neste valor.*

*Quanto ao argumento de caráter confiscatório da multa aplicada, ressalto que a sanção pecuniária imposta decorreu diretamente da lei, mas especificamente do disposto no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, sendo vedado a este colegiado afastar a incidência da regra citada, sob pena de violação ao quanto disposto no art. 167, inciso I do RPAF, abaixo transcrito.*

*“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;  
...”*

*Por fim denego o pedido de redução da multa imposta, haja vista o fato de que a conduta infratora implicou em falta de recolhimento do tributo, isto é, descumprimento de obrigação principal, situação esta que foge da competência das Juntas de Julgamento, inclusive não encontra amparo na regra inserida pelo Art. 158 do RPAF/BA.*

*No que diz respeito ao pedido de cadastramento dos advogados que menciona para efeito de recebimento de intimações esta é uma providência administrativa que cabe ao setor competente atender, entretanto ressalto que as intimações relacionadas ao processo administrativo fiscal se pautam de acordo com o previsto pelo Art. 108 do RPAF/BA.*

*Em conclusão voto pela Procedência do presente Auto de Infração no valor de R\$400.371,51, devendo ser homologado o valor pago em 21/12/2018, com os benefícios da anistia fiscal no total de R\$272.857,86.*

Inconformada com a decisão de piso a recorrente interpôs Recurso Voluntário tecendo as seguintes alegações de defesa.

Aponta flagrante violação à Constituição Federal pela Fiscalização Estadual.

Aduz quanto a impossibilidade de ato unilateral de Estado membro declarar a

inconstitucionalidade de ato normativo realizado por outros entes federados, ainda que fora do âmbito do CONFAZ e que se faz necessária a observância ao artigo 110 do CTN.

Explica que a interpretação do artigo 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96 dada pelo Estado da Bahia é distinta de outros Estados, principalmente aqueles remetentes das mercadorias. Destaca-se que, para o presente caso, as operações questionadas pelo Fisco dizem respeito às transferências interestaduais de mercadorias entre as unidades industriais da Empresa autuada, com origem nos Estados de São Paulo e Minas Gerais, principalmente.

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

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

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

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

Conclui que, indo de encontro ao *decisum* recorrido, fica clara a interrelação da matéria aqui discutida com a conhecida guerra fiscal. Isto porque, há um dissenso entre a interpretação normativa dos Estados de destino e de origem sobre o critério a ser utilizado no dimensionamento da base de cálculo do ICMS em transferências interestaduais. O saldo negativo dessa divergência, como mais um dos incontáveis conflitos federativos provocados pela afetação do ICMS à competência impositiva dos Estados, não pode ser repassado aos contribuintes.

Contesta que as tentativas dos estados de atribuir aos contribuintes os problemas decorrentes da guerra fiscal têm sido uniformemente rechaçadas pelos Tribunais Superiores. Nessa linha é o posicionamento do c. STJ no RMS 31.714, transcreve.

Diz que o Estado da Bahia, ao defender a glosa dos créditos escriturais de ICMS apropriados pelo contribuinte, intenta por contrariar a constitucionalidade dos Estados de origem, em completa afronta ao art. 155, §2º, XII, “i” da Constituição Federal de 1988. Aliás, destaca-se que qualquer declaração de inconstitucionalidade de um ato por alegada afronta a dispositivos da lei é de competência exclusiva do Poder Judiciário e não da Administração Pública.

Ainda que sejam ultrapassados todos os argumentos anteriores, diz fazer necessário discorrer sobre a correta classificação jurídico-contábil dos itens remanescentes glosados pela fiscalização, eis 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.

Afirma que as partes e peças de máquinas e equipamentos, a depender de sua importância relativa em cada processo produtivo, podem ser classificados como bens do ativo imobilizado.

Relata que a fiscalização tributária, em interpretação restritiva acerca do “Custo da Mercadoria



Produzida”, excluiu, de *sponte própria*, da base de cálculo objeto das transferências interestaduais as seguintes rubricas cuja discussão remanesce no caso dos autos: “Água”, “Provisão de frete”, “Energia Elétrica”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”.

Contudo, esclarece que no contexto do processo produtivo siderúrgico há diversas transformações químicas e físicas constantes e contínuas, não sendo admitido a glosa realizada.

Descreve a utilização dos itens. i) água, por exemplo, está presente em diversos setores do processo industrial siderúrgico, como altos-fornos, lingotamento contínuo, laminação, aciaria e central térmica, inclusive entrando em contato com o bem sob fabricação. É evidente que a água se faz primordial para a consecução e o alcance do produto final elaborado – ou seja, sem os quais, consumidos imediata e integralmente, a Empresa não poderá obter o produto final com a qualidade que lhe é peculiar. ii) energia elétrica consumida, por sua vez, a esmagadora maioria se destina à realização da atividade-fim da Companhia, vale dizer, é empregada na execução do processo industrial siderúrgico, servindo não apenas como força-motriz ao maquinário, mas também se convertendo em energia térmica. Cabe ressaltar que o CONSEF vem considerando os custos relacionados ao presente item (PAFs nº 206891.0017/17-4 (1ª Câmara) e 206891.0018/17-0 (2ª Câmara) - doc. 02). iii) materiais refratários adquiridos pelo estabelecimento da Recorrente, perfazem todos os elementos do conceito de produtos intermediários: são 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. Em sua específica aplicação na siderurgia, caracterizam-se como isolantes térmicos, sendo empregados no revestimento dos fornos a fim de viabilizar a fusão do produto siderúrgico em fase de elaboração. Sem a necessária atuação dos materiais refratários (a) não se atingiria a temperatura correta para o processo produtivo, e, (b) o material do ativo imobilizado (fornos) se fundiria com o próprio aço em fabricação. Cabe ressaltar que o CONSEF também vem considerando os custos relacionados ao presente item (PAFs nº 206891.0017/17-4 (1ª Câmara) e 206891.0018/17-0 (2ª Câmara) - doc. 02). iv) eletrodos para solda, por sua vez, revestem os rolos pelos quais transitam as peças de aço sob elaboração e também fazem parte do custo da mercadoria produtiva. Considerando que o aço nas áreas de lingotamento contínuo e laminação a quente atingem temperaturas superiores a 1000° C, os rolos que transportam as peças de aço se degradariam instantaneamente caso não recebessem proteção (anteparo) que intermedia o contato com o metal em alta temperatura. v) Cilindros de Laminação são aplicados na Gerência de Laminação a Frio de Silíciosos e Gerência de Laminação de Inoxidáveis. Os cilindros formam um conjunto que trabalha tencionando, pressionando as placas de aço com o intuito de reduzir a espessura pela utilização da força física, preparando o material para as próximas fases de industrialização. Dessa forma, os cilindros recebem todos os impactos das carepas que soltam das placas e, por isso, sofrem as maiores danificações e são retirados constantemente. vi) gás mistura/cominação, por sua vez, tem a função de manter a temperatura nos fornos exatamente nos níveis necessários para a produção da placa de aço. Isso porque, as placas de aços precisam ser reaquecidas a uma temperatura precisa e no complexo processo de produção do aço não há margens para erros ou aproximações. Os valores a serem trabalhados são rigidamente predefinidos, qualquer alteração, por mais leve que seja, na temperatura dos fornos, põe a perder toda a placa de aço que está sendo produzida. Assim, os gases combinados não servem apenas para medir o teor de oxigênio nos fornos de reaquecimento das placas de silício, mas é pela utilização dessa mistura de gases que se controla a exata quantidade de oxigênio a ser injetada nos fornos. Sem essa mistura de gases padrões isso seria impossível. vii) “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.

Cita decisões proferidas por este Eg. CONSEF (doc. 02) nos autos dos PAFs nº 206891.0017/17-4 (1ª Câmara) e 206891.0018/17-0 (2ª Câmara), no sentido de admitir que as rubricas *energia elétrica e refratários* necessariamente compõem o custo de produção da mercadoria transferida. Transcreve ementa.

Diz 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).

Frisa 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. 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. Ou seja, significa dizer que 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.

Acrescenta que utilizou Laudos técnicos produzidos pela PricewaterhouseCoopers Auditores Independentes durante a fase administrativa e que referido trabalho técnico permitiu a identificação das rubricas do custo que compõem as bases de cálculo, além da avaliação dos componentes dos custos considerados na apuração das bases de cálculo do ICMS nas operações de transferência.

Diante do comparativo realizado, foi apresentado um paralelo entre o custo apurado pela empresa com o custo que deveria ser apurado de acordo com a literalidade da legislação complementar e a estimativa inicialmente arbitrada pela fiscalização baiana – que havia sido levantada durante o procedimento de fiscalização (cf. Anexo III – DIPJ x Rubricas do Custo, do Laudo Técnico), destacando a diferença de crédito de ICMS apurada.

Ocorre que a despeito do demonstrativo carreado aos autos, a decisão da Junta de Julgamento Fiscal houve por desconsiderar as informações ali existentes, tendo se limitado a admitir o lançamento efetuado sob a premissa de que as previsões da LC 87/96 seriam taxativas.

Reclama do caráter confiscatório da multa. Requer seja observada decisão do Supremo Tribunal Federal, assentando como limite do não confisco na aplicação de penalidades tributárias o patamar de 25% do valor do tributo.

Posto isso, requer a Empresa 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 “Água”, “Provisão de frete”, “Energia Elétrica”, “MAP Refratários” “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”.

Por fim, requer seja determinado a reformulação do débito, consolidando as reduções em face dos valores quitados parcialmente no bojo da anistia de dezembro de 2018 (doc. 03).

O presente PAF foi convertido em diligência por essa 2ª CJF em 16/10/2020. Considerando a existência de decisões divergentes e contraditórias sobre o tema, o PAF foi encaminhado para a IFEP COMÉRCIO com vistas a possibilitar a liquidação em referência aos itens “refratários” e “energia elétrica”.

Os autuantes divergem do quanto solicitado, contudo, demonstram às fls. 311 e 312 os estornos de ICMS na monta de R\$ 275.191,60, contemplando como custo de produção os custos com refratários e energia elétrica. Ou seja, o valor estornado pelo fiscal autuante no referido Auto de Infração foi reduzido de R\$400.371,51 para R\$ 275.191,60, considerando como custo de produção todas as rubricas listadas pela recorrente, exceto **Map Eletrodos, Map Cilindro Disco, Map Gases Comb, Map Outros, Materiais de Manutenção, Água, Depreciação, Serviços Fixos, Serviços Manutenção, Deprec./Amort Recir e Provisão de frete.**

Registra-se que, na oportunidade, a participação na sessão o Dr. Flaviano Britto, no qual realizou sustentação oral pela Contribuinte.

Este é o relatório.

#### VOTO VENCIDO

A discussão travada no presente Auto versa especificamente sobre a base de cálculo do ICMS utilizada nas operações de transferência interestaduais. Isto porque o fiscal autuante, de posse das planilhas entregues pela Empresa, realizou seus cálculos com base no custo da mercadoria produzida (art. 13, §4º, II da LC 87/96), excluindo as rubricas que não fazem parte do conceito de matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Nesse sentido, sinaliza que foram excluídas da base de cálculo objeto das transferências interestaduais as rubricas referentes a “*Materiais Manutenção*”, “*Água*”, “*Deprec. Amortiz*”, “*Serviços Fixos*”, “*Serviços Manutenção*”, “*Deprec/Amort. Recir*”, “*Provisão de frete*”, “*Energia Elétrica*”, “*MAP Refratários*”, “*MAP Eletrodos*”, “*MAP Cilindro Disco*”, “*MAP Gases Comb*”, e “*MAP Outros*”.

É certo afirmar, contudo, que em se tratando de processo industrial, a legislação complementar e estadual garante 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. Ou seja, 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 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 descritivo pormenorizado do processo produtivo trazido pela recorrente em sua peça de defesa, restou indubitável que os itens “*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.

No tocante à energia elétrica e a água, estas se destinam à realização da atividade-fim, além de serem empregadas na execução do processo industrial siderúrgico, servindo não apenas como força-motriz ao maquinário, mas também se convertendo em energia térmica. A água, por exemplo, está presente em diversos setores do processo industrial siderúrgico, como altos-fornos,

lingotamento contínuo, laminação, aciaria e central térmica.

Os materiais refratários são submetidos a elevadas temperaturas nos fornos industriais e são integralmente consumidos nas etapas do processo produtivo da Recorrente, visto que, em contato físico com o produto siderúrgico em elaboração, restam 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.

Os eletrodos, conforme mencionado pela recorrente, revestem os rolos pelos quais transitam as peças de aço sob elaboração e, considerando que o aço nas áreas de lingotamento contínuo e laminação a quente atingem temperaturas superiores a 1000 °C, os rolos que transportam as peças de aço se degradariam instantaneamente caso não recebessem proteção (anteparo) que intermedia o contato com o metal em alta temperatura.

Os Cilindros de Laminação recebem todos os impactos das carepas que soltam das placas e, por isso, sofrem as maiores danificações e são retirados constantemente.

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.

Os demais itens denominados “outros custos”, a exemplo dos produtos químicos, bobinas de trefilação e cubas, são também itens que compõem o custo de produção, ainda que não sejam diretamente agregados ao produto final, com este se desgastam quando há o contato físico.

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 CONSEF 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 fazem essenciais e relevantes, não se podendo conceber que sejam considerados como itens de consumo do estabelecimento.

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.

Quanto às multas aplicadas, mais uma vez foge da competência desse Colegiado a apreciação da alegada exorbitância do valor imputado, assim como a possibilidade de avaliar a suposta inconstitucionalidade suscitada.

Voto pelo PROVIMENTO 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), visto que já haviam sido reconhecidos e quitados pelo autuado não sendo, portanto, objeto da presente lide.

O Auto de Infração resta exigível no valor de R\$246.238,53, devendo ser homologado os valores já recolhidos antecipadamente.

Este é o voto.

#### **VOTO DISCORDANTE I (Súmula nº 166 – Transferência)**

Constato que a autuação, com uma única infração, refere-se a cobrança de estorno de crédito de ICMS pelo entendimento fiscal de que a empresa se utilizou, de forma indevida, do mesmo **nas operações de transferências interestaduais**, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

A empresa interpôs Recurso Voluntário contra decisão de piso, a qual julgou o Auto de Infração Procedente.

Trata-se de operações com produtos industrializados transferidos de outras unidades da empresa recorrente, sobretudo de São Paulo e Minas Gerais, para filial da empresa localizada no Estado da Bahia.

É notório o meu posicionamento acerca da matéria em tela. Por conseguinte, peço vênica para divergir do voto da ilustre Conselheira Relatora Leila Barreto, pelas razões a seguir expostas.

Conforme susomencionado, a autuação é concernente a **lançamento fiscal sobre operações de transferência interestadual de mercadorias**.

De acordo com inúmeros votos de minha lavra neste Colendo Colegiado envolvendo operações de **transferências interestaduais entre estabelecimentos de empresa com a mesma titularidade**, como é o caso em foco, entendo que não cabe tal lançamento fiscal, julgando pela plena Improcedência do Auto de Infração em epígrafe no seu nascedouro. Todavia, adoto fundamentação diversa da trazida pela empresa recorrente na sua peça recursal.

Isto posto, passo a tecer os fundamentos para insubsistência do lançamento de ofício em tela referente a tais operações. Ao derredor da matéria que envolve cobrança de crédito de ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa, inicialmente 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 exarou 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 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 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 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 nas simples transferências 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 exposta por este Conselheiro neste voto discordante:

*“(…) 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. Para ele o problema é mais complexo quando se trata 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:

*“(...) 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 múngua 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 fim, para sedimentar o meu entendimento consignado neste voto, trago à baila a recente decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria. Tal decisão fulmina, de uma vez por todas, as eventuais controvérsias que ainda pudessem existir sobre a matéria.

De acordo com o Acórdão publicado pelo STF, em 15/09/2020, restou pacificada a questão com



repercussão geral, ou seja, não cabe incidência de ICMS em quaisquer operações de transferência interestadual de bens entre estabelecimentos de mesma titularidade.

Nesta esteira, para melhor ilustrar o tema, transcrevo abaixo ementa do citado Acórdão:

*“Recurso extraordinário com agravo. Direito Tributário. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Deslocamento de mercadorias. Estabelecimentos de mesma titularidade localizados em unidades federais distintas. Ausência de transferência de propriedade ou ato mercantil. Circulação jurídica de mercadoria. Existência de matéria constitucional e de repercussão geral. Reafirmação da jurisprudência da Corte sobre o tema. Agravo provido para conhecer em parte do recurso extraordinário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento de modo a conceder a segurança. Firmada a seguinte tese de repercussão geral: **Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para o outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia**”.*  
(grifo nosso)

Em assim sendo, restou evidenciado, com clareza solar, que a infração em lide não procede por conta de tratar-se de operação de circulação não onerosa de mercadoria, mas uma mera circulação física entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Tal fato afasta a possibilidade de manutenção da exigência fiscal em apreço, o que encontra perfeito alinhamento com as decisões e posicionamentos acima expostos, dos quais recorro para embasar o meu posicionamento.

Enfim, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe.

#### **VOTO DISCORDANTE II (Manutenção da Decisão recorrida)**

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 CJP nº 0002-12/18, proferido por esta 2ª CJP, o qual cita como paradigmas diversos outros Acórdãos da 1ª CJP: Acórdãos CJP nº 0160-11/16, 0112-11/16, 0069-11/16 e 0067-11/16.

#### **VOTO VENCEDOR (Acolhimento da Diligência)**

Em que pese a boa fundamentação apresentada pela n. Relatora, divirjo em parte do seu posicionamento. Conforme relatado, a fiscalização realizou seus cálculos com base no custo da mercadoria produzida (art. 13, §4º, II da LC 87/96), excluindo as rubricas que não fazem parte do conceito de matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento (indústria).

Concordo com a fundamentação que deve ser considerado o custo relativo ao material de embalagem e produto secundário ou intermediário utilizado no processo industrial, que se

integrem ao produto final ou mesmo não integrando, sofra desgaste em função do contato direto.

Observe, que no levantamento fiscal os autuantes excluam da base de cálculo do custo dos produtos que foram objeto de transferências interestaduais de: “Materiais Manutenção”, “Água”, “Deprec. Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec/Amort. Recir”, “Provisão de frete”, “Energia Elétrica”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”.

Neste contexto, esta 2ª CJF, em 16/10/2020, determinou a realização de diligência fiscal para fazer a inclusão dos valores relativos “Energia Elétrica”, “MAP Refratários”, o que resultou na redução do débito de R\$400.371,51 para R\$ 275.191,60.

Portanto, concordo com n. Relatora no que se refere à exclusão dos valores relativos a “Deprec. Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec/Amort. Recir”, “Provisão de frete” e “MAP Outros” que efetivamente não se caracterizam como matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento (art. 13, §4º, II da LC 87/96).

Com relação aos valores remanescentes acolhidos pela n.Relatora: “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb” e “MAP Outros” siga a linha de entendimento já manifestado por esta 2ª CJF, na apreciação do Recurso Voluntário interposto contra a Decisão contida no Acórdão 1ª JF nº 0177-01/18, cujo voto vencedor foi proferido pelo Conselheiro Ildemar José Landin, no Acórdão CJF Nº 0167-12/20-VD, cujo teor reproduzo parte:

*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.*

*Quanto 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 tempera, e não há que se falar em produto intermediário, se este é utilizado após o processo de fabricação.*

Portanto, seguindo a mesma linha de entendimento exarada na Decisão contida no Acórdão CJF Nº 0167-12/20-VD, acato o resultado da diligência, que foi determinada por esta 2ª CJF, que resultou na redução do débito de R\$400.371,51, para R\$ 275.191,60.

Com relação ao voto proferido pelo n. Conselheiro Carlos Henrique Jorge Gantois, observo que a infração acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a operações interestaduais, com base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar.

Ou seja, a fiscalização aplicou o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96, considerando que só integra a base de cálculo dos produtos objeto de transferências, os custos da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Constato que o posicionamento contido no voto discordante, é de que nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos de uma mesma empresa, deve ser aplicado o disposto na Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça, que expressa textualmente que “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Neste caso, se o estabelecimento localizado em outro Estado, que promoveu as transferências das mercadorias, tivesse aplicado o que preconiza a referida Súmula nº 166 do STJ, não haveria qualquer destaque do imposto nas notas fiscais emitidas, e consequentemente, não haveria direito de qualquer crédito ao estabelecimento destinatário (autuado).

Consequentemente, haveria agravamento do valor exigido no lançamento, pois os autuantes consideraram os créditos relativos aos custos da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento (art. 13, §4º, II da LC 87/96), e se aplicada a Súmula nº 166 do STJ, não havendo tributação na origem, a fiscalização deveria glosar todo o crédito apropriado relativo a operações de transferências.

Por tudo que foi exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, devendo ser mantida a exigência quanto aos itens (Deprec. Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec/Amort. Recir”, “Provisão de frete” e “MAP Outros “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb” e “MAP Outros”), em grande parte já reconhecidos (R\$254.525,12), e quitados pelo autuado, com redução do débito de R\$400.371,51, para R\$275.191,60, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

## 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 **206891.0015/18-0**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S. A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$275.191,60**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor já recolhido em 21/12/18, com os benefícios da lei de anistia fiscal.

VOTO VENCEDOR (Acolhimento da Diligência: Deprec. Amortiz, Serviços Fixos, Serviços Manutenção, Deprec/Amort. Recir, Provisão de frete, MAP Eletrodos, MAP Cilindro Disco, “MAP Gases Comb e “MAP Outros) – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Provimento Parcial – Reconhecimento do Pagamento: Serviços Fixos, Depreciação/Amortização, Serviços Variáveis, Materiais De Manutenção, Serviços De Manutenção E Despesas Ger/Recic) – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e José Raimundo de Oliveira Pinho.

VOTO DISCORDANTE I (Provimento – Exclusão total) – Conselheiro: Carlos Henrique Jorge Gantois.

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, 29 de março de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA/VOTO VENCIDO (Serviços Fixos, Depreciação/Amortização, Serviços Variáveis, Materiais De Manutenção, Serviços De Manutenção E Despesas Ger/Recic)

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS - VOTO DISCORDANTE I  
(Provimento – Exclusão total)

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

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR (Acolhimento da Diligência: Deprec. Amortiz, Serviços Fixos, Serviços Manutenção, Deprec/Amort. Recir, Provisão de frete, MAP Eletrodos, MAP Cilindro Disco, “MAP Gases Comb e “MAP Outros)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS