

**PROCESSO** - A. I. Nº 298616.0010/17-4  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e VOTORANTIM SIDERURGIA S/A.  
(ARCELORMITTAL SUL FLUMINENSE S.A.)  
**RECORRIDOS** - VOTORANTIM SIDERURGIA S/A. (ARCELORMITTAL SUL FLUMINENSE S.A.) e  
FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0127-02/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 10/08/2021

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0146-12/21-VD

**EMENTA: ICMS. 1. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL. a) DOCUMENTO INIDÔNEO.** Considerando que: não há no ordenamento legal regra específica quanto à exigência formal em referência, considerando que a operação em questão não se trata de consignação industrial; que não há nada nos autos que desclassifique a operação original de transferência, para, de fato, ser negado o crédito pelo destinatário. Entende-se que a presente infração esta desconstituída de elementos probatórios específicos para imputar a ora recorrente, a referida exigência fiscal. Não é cabível que a fiscalização glose o direito ao crédito de ICMS da recorrente, exclusivamente pelo fato de não ter indicado, na parte de “Descrição do Produto/Serviço” do documento fiscal, o número da Nota Fiscal de origem. A referida falha não tem o condão de tornar referido documento inidôneo, para impedir o creditamento do imposto ali destacado. Acolhida a arguição de nulidade. Infração nula. Modificada a Decisão recorrida. **b) SERVIÇO DE TRANSPORTE.** O direito ao crédito do ICMS serviço de transporte é do tomador do serviço. No caso, o custo do frete referente ao transporte das mercadorias correu por conta do remetente. Infração improcedente. Mantida a Decisão recorrida. Acusação fiscal elidida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente Em Parte**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário, interpostos em razão do acórdão proferido pela 2ª JJF Nº 0127-02/18, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração objeto deste lançamento, lavrado em 24/11/2017, para exigir a cobrança de ICMS no valor de R\$ 1.326.499,21, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação das seguintes infrações, objeto do presente Recurso:

**Infração 02 – 01.02.42** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Refere-se ao Complemento de Preço de Mercadorias sem a devida indicação da nota fiscal de origem, inclusive de NCM não comercializadas pelo Contribuinte, a exemplo do NCM 3.506.1090. Por essa razão, não foi considerado como válidos os créditos fiscais de ICMS escriturados pelo Contribuinte em 2014 e 2015. Para considerar como válidos, é necessária a indicação de elementos vinculantes entre notas fiscais, procedimento não dotado pelo Contribuinte, visto que os documentos emitidos pelas suas filiais, em outros Estados, não contemplam tais informações para caracterizar o direito inerente ao crédito fiscal do ICMS. No valor de R\$ 1.096.894,70, referente ao período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015.

**Infração 03 – 01.02.94** – Utilizou indevidamente Crédito Fiscal, referente à aquisição de Serviço de Transporte sujeito a Substituição Tributária. O contribuinte se creditou, indevidamente, de valores de ICMS referente à

*prestação de serviço de transporte interestadual sem efetuar a substituição tributária dessas operações em prestações sucessivas de serviço vinculado a contrato com diversas transportadoras neste Estado, conforme previsto no Artigo 298, inciso II, RICMS-BA, 2012. No valor de R\$208.102,79, referente ao período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015.*

A 2ª JF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito julgando Procedente em Parte o presente Auto de Infração. A autuada reconheceu a infração 01 e a Junta de Julgamento julgou subsistente a infração 02 e improcedente a infração 03.

### **VOTO**

*Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.*

*Preliminarmente devo registrar que a Impugnante desistiu da demanda em relação à infração 01 dizendo aquiescer com a acusação fiscal após realizar as verificações em seus registros, e afirma já haver providenciado o respectivo recolhimento. Portanto, a presente demanda continua com relação às infrações 02 e 03.*

*Preliminarmente, ainda, indefiro o pedido de diligência e/ou perícia por considerar que os elementos constantes dos autos são suficientes para formar perfeita cognição sobre o feito.*

*Verifico que o lançamento do crédito tributário em discussão pautou-se em elementos da escrituração fiscal da Impugnante e não em meras presunções como acusou a defesa, de forma que em nada agrediu ao princípio da verdade material.*

*Em relação à infração 02 que trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por haver se dado sem a apresentação do competente documento comprobatório do respectivo direito, tendo em vista que os documentos que geraram o crédito impugnado não respeitarem formalidades em sua emissão que facultasse aferir a origem do pretense crédito, tenho a dizer que:*

*Verifico quanto à arguição de nulidade sob a alegação de que não há clareza e segurança na acusação feita pelo fisco em relação ao seu enquadramento legal, que descabe esta pretensão, pois não observei nada que ofendesse os princípios da ampla defesa e ao contraditório, e sobretudo não observei pertinência na alegação de que o enquadramento citando apenas o art. 309 do RICMS/2012 fosse genérico.*

*Porquanto, o enquadramento legal da infração 02 está absolutamente correto, pois não se trata de apontar apenas uma situação fática descrita no art. 309 do RICMS/2012, haja vistas que a acusação se refere a que o creditamento do ICMS adotado pela Impugnante não se enquadra nas possibilidades previstas no dispositivo legal evocado, portanto é acertado o enquadramento em que aponta todo o dispositivo regulamentar de forma a indicar que nenhuma das possibilidades vinculou-se à conduta da Impugnante.*

*Passando ao mérito em relação à infração 02, e a título de paradigma, cito para análise o DANFE relativo a NF-e nº 000.142.165, objeto da infração em tela e que consta da fl. 81 dos autos, onde se pode verificar na descrição dos produtos a informação “COMPLEMENTO DE PREÇO” e no campo “INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES” a informação de que se trata de “NOTA FISCAL COMPLEMENTAR DE PREÇO REFERENTE ÀS NOTAS FISCAIS EMITIDAS EM JANEIRO DE 2014 (...)” no campo “CFOP” o CÓDIGO: 6151 que se refere a “Transferência de produção do estabelecimento de Produtos industrializado ou produzido no estabelecimento e transferido para outro estabelecimento da mesma empresa” e no campo NCM/SH a indicação do número: “35061090” que se refere a: OUTROS PRODUTOS DE QUALQUER ESPÉCIE UTILIZADOS COMO COLAS OU ADESIVOS, ACONDICIONADOS PARA VENDA A RETALHO COMO COLAS OU ADESIVOS, DE PESO LÍQUIDO NÃO SUPERIOR A 1 KGs.*

*Note-se que o documento acima apresenta diversas inconsistências que lhe tolhem da necessária segurança e liquidez que se espera de um documento fiscal, sobretudo considerando que este documento pretende transferir ao destinatário, no caso a Impugnante, um direito que repercute financeiramente em favor desta e negativamente em relação ao Estado da Bahia. Vejamos:*

- 1. Não permite averiguar a qual nota fiscal de aquisição se refere o complemento do preço;*
- 2. Não especifica a mercadoria a que se refere à complementação de preço;*
- 3. Não esclarece a título de que se faz necessária à referida complementação de preço;*
- 4. O CFOP que se refere à transferência da produção do estabelecimento se mostra incongruente com o NCM do produto objeto da complementação do preço, pois este não faz parte do rol de produtos fabricados pela remetente, por se tratar de COLAS OU ADESIVOS, ACONDICIONADOS PARA VENDA.*

*Desta forma, não há como considerar idôneo um documento fiscal que omite indicações, não obedece aos requisitos regulamentares, contém declaração inexata, de modo que mostra não se referir a uma efetiva*

operação e o torna imprestável para os fins a que se propõe, com espeque nas alíneas “a”, “c”, “d” e “e” do inciso II e parágrafo único do art. 44 da Lei 7.014/96. Some-se a este fato que a legislação do Estado da Bahia apenas contempla a possibilidade de emissão de documento fiscal para fins de reajuste de preço na situação prevista pelo art. 335 do RICMS/2012, mas que, entretanto, estabelece formalidades para que seja admitido. Vejamos:

“Art. 335. Consignação industrial é a operação na qual ocorre remessa de mercadoria com preço fixado, tendo por finalidade a integração ou consumo em processo industrial, em que o faturamento dar-se-á quando da utilização dessa mercadoria pelo destinatário (Prot. ICMS 52/00).

§ 1º Aplica-se o procedimento previsto neste artigo às operações de remessa de mercadoria entre a Bahia e os Estados signatários do Prot. ICMS 52/00.

(...)

§ 3º Na saída de mercadoria a título de consignação industrial:

I - o consignante emitirá nota fiscal contendo, além dos demais requisitos, o seguinte:

(...)

§ 4º **Havendo reajuste de preço contratado após a remessa em consignação industrial:**

I - o consignante emitirá nota fiscal complementar, contendo, além dos demais requisitos, o seguinte:

a) natureza da operação: “Reajuste de preço em consignação industrial”;

b) base de cálculo: o valor do reajuste;

c) destaque do ICMS e do IPI, quando devidos;

d) a **indicação da nota fiscal prevista no § 3º com a expressão “Reajuste de Preço de Mercadoria em Consignação - NF nº...., de ..../..../....”;**

Grifei.

Devo registrar inclusive que a defesa não apresentou as notas fiscais a que diz se referir os complementos constantes das notas fiscais objeto da autuação, impedindo até o momento da assentada para julgamento a verificação da pertinência dos créditos glosados.

Destarte, tendo verificado que os demais documentos objeto da infração 02 apresentam as mesmas inconsistências, voto pela procedência desta infração.

Em relação à infração 03 que acusa a Impugnante de utilizar indevidamente o Crédito Fiscal, referente a aquisição de Serviço de Transporte sujeito à Substituição Tributária, preliminarmente afastado a arguição de nulidade feita sob a alegação de que a referida acusação fiscal tem amparo em dispositivos revogados, pois esse argumento não encontra suporte no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, ex vi do seu art. 18, parágrafo 1º, que estabelece: “As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário” e art. 19. Sobretudo, por ter constatado que os demais elementos que se referem a esta infração, constantes dos autos, foram efetivos em explicitar e permitir a perfeita cognição da referida acusação fiscal, de modo a não preterir o direito à defesa e ao contraditório.

Entretanto, devo considerar que não esta configurada nos autos a responsabilidade por substituição tributária da Impugnante pelo recolhimento do ICMS que incidiu na operação de aquisição do serviço de transporte a que se refere a infração 03, pois conforme exige o inciso II do art. 298 do RICMS/2012, esta responsabilidade como passivo por substituição tributária apenas recairia sobre a Impugnante se na referida operação estivesse configurado tratar-se de prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal (no caso à Impugnante) que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato.

Como se vê, apenas a primeira parte da condição esta comprovada, pois a operação foi contratada por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal, todavia não restou comprovado tratar-se de “repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato”, condição esta definitiva para impor ao tomador do serviço de transporte a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, devido pelo prestador do serviço de transporte, na condição de substituto tributário.

Sendo assim, descabe a exigência quanto à comprovação do recolhimento do ICMS, visto que seu destaque consta dos documentos fiscais de tomada do referido serviço, conforme se verifica dos autos às fls. 161 à 463, por se tratarem de documentos legítimos para configurar a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS pelo prestador do serviço de transporte e presumir o respectivo recolhimento aos cofres do Estado da Bahia.

Nessa esteira, tendo verificado dos documentos acostados pelo Autuante às fls. 178 a 243 que o frete a que a Impugnante se apropriou do crédito do ICMS, refere-se ao ICMS incidente na contratação do serviço de transporte do qual conforme consta dos referidos documentos fiscais, o tomador desses serviços fora a própria

*Impugnante. Sendo assim, como o referido serviço correu por conta do remetente das mercadorias que no caso foi a própria autuada, resta inquestionavelmente configurado que o direito ao crédito do ICMS pertence ao tomador do serviço de transporte, e sendo assim, de fato, cabe a Impugnante esse direito, ex vi do inciso V do art. 309 do RICMS/2012, que reproduzo abaixo:*

*Art. 309. 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:*

*(...)*

*V - o valor do imposto cobrado, relativo aos serviços de transporte **tomados**; Grifei.*

*Destarte, voto pela improcedência da infração 03.*

*Quanto às alegações de falta de razoabilidade ou desproporcionalidade da multa aplicada, lembro que não assiste competência a esta JJF para questionar a aplicação de multa.*

*Decido, portanto por julgar o presente Auto de Infração procedente em parte considerando subsistente às infrações 01 no valor de R\$21.501,72 e 02 no valor de R\$1.096.894,70. Restando improcedente à infração 03.*

A 2ª JJF recorre de ofício da presente decisão para a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

A recorrente interpôs Recurso Voluntário alegando o que segue.

Nas preliminares de nulidade, contesta a decisão de piso, afirmando que caberia, exclusivamente, à autoridade administrativa o dever de apurar os fatos e provar as incorreções por ela apontadas, por força do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, o que não se verificou no caso concreto. Diz que referida falha torna o Auto de Infração em exame absolutamente nulo, porque aparenta decorrer tão-somente de presunções.

Aduz para o fato de a Fiscalização presumir que houve o recolhimento a menor do ICMS ou, ainda, a utilização indevida do crédito fiscal, sem diligenciar e verificar a efetiva ocorrência dos fatos, constitui ato manifestamente ilegal e em desacordo com o dever da Administração Pública de atentar ao princípio da verdade material.

Requer a observância do princípio da verdade material, já que tal aplicação demonstra também a aplicação de outros princípios, como o do interesse público, do contraditório e da ampla defesa, na medida em que a realização de diligências averiguatórias e/ou probatórias pelo julgador garante uma defesa mais justa e ampla ao Contribuinte.

Invoca nulidade por entender que não foram cumpridas as formalidades legais previstas no RPAF, de forma que o Auto Lavrado não contém objetividade, segurança e clareza.

Diz que, da simples análise do auto de infração em epígrafe constata-se nulidades intransponíveis, que, por sua vez, feriram o direito da Recorrente à almejada discussão do feito na esfera administrativa, ou seja, aos princípios da ampla defesa e ao contraditório.

Salienta que o fiscal autuante descreveu no termo de lavratura do Auto de Infração que a Recorrente teria sido autuada com base na acusação de violação às regras disciplinadas pelo *artigo 31 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 309 do RICMS (Decreto nº 13.780/2012)*. Ou seja, afirma-se que a Recorrente teria utilizado crédito fiscal indevido, cuja regra de apuração e definição da base de cálculo estaria, segundo noticiado pela Autoridade Fiscal, descrita nos artigos 31 da Lei nº 7.014/96 e 309 do RICMS (Decreto nº 13.780/2012). E que o citado **“art. 309 do RICMS (Decreto nº 13.780/2012) é constituído de 13 (treze) incisos, diversas alíneas e 9 (nove) parágrafos, por meio dos quais são mencionadas, disciplinadas e regulamentadas situações oriundas das mais variadas relações jurídicas corriqueiramente ocorridas nas atividades comerciais e industriais”**.

Reclama que o Auto de Infração limitou a suscitar a ideia de que a conduta delitiva da Recorrente se enquadrava em alguma das tantas hipóteses disciplinadas pela legislação estadual, sem, contudo, especificar exatamente qual seria. E, por si só, já seria suficiente para identificar um ato de flagrante violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório, ensejando a materialidade jurídica da nulidade prevista no Decreto nº 7.629/99.



No mérito afirma que não há que se falar em eventual utilização de crédito fiscal de forma indevida e que os documentos anexados no curso dos autos são suficientes para dirimir qualquer dúvida quanto à regularidade dos atos praticados pela Recorrente no período fiscalizado.

Ressalta que a Autoridade Fiscal glosou o direito ao crédito de ICMS – única e exclusivamente - em razão de a Recorrente não ter indicado, na parte de “Descrição do Produto/Serviço” do documento fiscal, o número da Nota Fiscal de origem.

Cita o parágrafo único do art. 44 da Lei nº 7.014/96 e afirma estar evidente que a mera omissão no documento fiscal apenas o torna inidôneo SE provocar a sua completa imprestabilidade/ineficácia.

Aponta que os documentos fiscais que deram suporte a apropriação de créditos de ICMS são perfeitamente idôneos, estando em completa harmonia com todos os requisitos previstos nos artigos 33 e seguintes do Decreto nº 13.780/12 e que, embora a Recorrente não tenha mencionado expressamente o número da Nota Fiscal de Origem no respectivo Documento Fiscal Complementar, é importante destacar que a Votorantim Siderurgia dispôs, expressamente, o período/competência das aludidas notas fiscais originárias. Traz fotos dos documentos, sinalizando para referidas informações.

1. A título exemplificativo, confira-se as Notas Fiscais nº 142.165 e nº 183.520:

 <p>IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE Votorantim Siderurgia S.A Av. Francisco Fortes Filho, 242 Jardim Aliança-27525-598 Resende - RJ Fone/Fax: (24)3324-9743</p>	<p>DANFE</p> <p>0 - ENTRADA 1 - SAÍDA</p> <p>Nº 000.142.165 Série 001</p>	 <p>CHAVE DE ACESSO 33140160892403001510560010001421651540343996</p> <p>PROTÓTIPO DE AUTORIZAÇÃO DE USO</p>
<p>DADOS ADICIONAIS</p> <p>INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES</p> <p>NOTA FISCAL COMPLEMENTAR DE PREÇO REFERENTE AS NOTAS FISCAIS EMITIDAS. EM JANEIRO DE 2014. E-mail do transportador: [redacted]</p>		

Menciona que não há no nosso regramento legal a “exigência” de informar o número da Nota Fiscal de Origem no Documento Fiscal Complementar.

Acrescenta que apresentou nos autos toda a relação de Notas Fiscais Originais e Complementares, comprovando de vez o lastro do imposto que se creditou.

Por fim, requer, na remota hipótese de não ser integralmente acolhido o presente Recurso Voluntário, o que também se admite tão somente a título de argumentação, o afastamento da multa imposta à Recorrente no patamar de 60% (sessenta por cento), sob pena de violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco.

Traz decisão do STF para corroborar com sua tese, além do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, onde a Corte Suprema condenou incisivamente legislações que pretendiam aplicar multas abusivas e desarrazoadas.

Protesta a Recorrente pela sustentação oral das suas alegações quando do julgamento do Recurso Voluntário, requerendo-se desde já a sua intimação para tanto, na forma do Regimento Interno deste E. Conselho de Contribuintes. Requer que as intimações relativas ao presente feito sejam efetuadas em nome do advogado LUIZ GUSTAVO A. S. BICHARA, inscrito na OAB/SP sob o nº 303.020, sob pena de nulidade.

Sinalizo que a recorrente apresentou Memorando datado de 12 de junho de 2019, em complementação aos documentos juntados em formato PDF, requerendo a juntada do relatório em formato Excel, contendo a relação das chaves de acesso das Notas Fiscais originais, como também as chaves de acesso das Notas Fiscais Complementares, tudo no Anexo 01.

Os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF decidiram por unanimidade, converter o processo em diligência à INFAZ de Origem, para que fossem adotadas as seguintes providências: “1 – O autuante deverá examinar as razões expostas na manifestação, verificando, se efetivamente, as chaves de acesso indicadas na petição conseguem comprovar a correlação

*com as notas fiscais objeto da autuação, relativamente à Infração nº 02; 2 – Se após as providências supra, o autuante concordar com as alegações da Recorrente, refazer os demonstrativos”.*

Ressaltou o fiscal designado que foi emitida uma Nota Fiscal complementar, em cada mês do ano, durante os exercícios auditados, de 2014 e 2015, para um elevado número de Notas Fiscais referentes a diversas mercadorias recebidas em transferência, referente aos dois exercícios. Em 2014, foram 718 Notas Fiscais objeto de complementação de preços e em 2015, foram 626 Notas Fiscais objeto da complementação de preços, sem saibamos, de forma oficial (porque não foi referenciado nos documentos complementares emitidos pela filial), quais mercadorias tiveram seus preços complementados e qual a foi a variação do preço unitário das mesmas.

Concluiu que o autuado não conseguiu comprovar a correlação com as notas fiscais objeto da autuação mediante a simples menção da chave de acesso dos documentos fiscais complementares, informação esta já constante dos demonstrativos presentes no Auto de Infração ora em diligência.

A recorrente manifestou-se acerca da conclusão da Diligência, contudo o fiscal diligente ratifica integralmente os termos da Informação Fiscal prestada em atendimento a diligência formulada pela 2ª CJF.

Registro a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Carlos Alberto Cinelli Júnior - OAB/SP nº 336.631.

Este é o relatório.

## **VOTO**

Apreciando inicialmente o Recurso de Ofício, constato a sua admissibilidade, pelo fato de ter a decisão de piso desonerado o contribuinte em mais de R\$ 200.000,00, notadamente em face da improcedência da infração 03.

A recorrida foi autuada pela utilização indevida de Crédito Fiscal, referente à aquisição de Serviço de Transporte sujeito à Substituição Tributária. Disse o autuante, que a autuada se creditou indevidamente de valores de ICMS, referente à prestação de serviço de transporte interestadual, sem efetuar a substituição tributária dessas operações em prestações sucessivas de serviço, vinculado a contrato com diversas transportadoras neste Estado, conforme previsto no Artigo 298, inciso II RICMS-BA, 2012.

A decisão de piso julgou improcedente, concluindo que não se tratava de operações sucessivas de transporte, e que às fls. 178 a 243, constam acostados os Conhecimentos de Transportes que comprovam *que o crédito apropriado pela recorrida se refere ao ICMS incidente na contratação do serviço de transporte do qual conforme consta dos referidos documentos fiscais, o tomador desses serviços fora a própria autuada.*

Dessa forma, o que se constata é que a recorrida, ao contratar o serviço de transporte para envio de sua carga, não celebrou contrato com a transportadora. Ou seja, parte-se da premissa de que a recorrente não tinha conhecimento prévio da demanda das referidas contratações, de forma que, em momento algum, firmou compromisso antecipado com a empresa prestadora do serviço de transporte.

Pela análise dos documentos anexados ao PAF, verifica-se que a própria empresa prestadora dos serviços de transporte, e manifestamente ciente da ausência do contrato entre as partes, emite conhecimento de transporte (CTe), com destaque do imposto, sem fazer qualquer referência no campo “observações”, que se tratava de serviço vinculado à substituição tributária, conforme exige nosso dispositivo legal.

Ora, se o serviço contratado não estava vinculado a contrato de prestação de serviço, se a empresa contratada destaca ICMS e recolhe o seu tributo, é legítimo o crédito apropriado.

Pelo exposto, voto pelo Não Provitimento do Recurso de Ofício.

Avanço para apreciação do Recurso Voluntário.

O presente Recurso restringe-se a arguir a nulidade/improcedência da infração 02.

De logo, invoca a recorrente a nulidade do presente Auto de Infração, afirmando que caberia exclusivamente à autoridade administrativa, o dever de apurar os fatos e provar as incorreções por ela apontadas, por força do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, o que não se verificou no caso concreto. Diz que a referida falha torna o Auto de Infração em exame absolutamente nulo, porque aparenta decorrer tão-somente de presunções.

Invoca ainda a nulidade do Auto de Infração, por entender que não foram cumpridas as formalidades legais previstas no RPAF, de forma que o Auto Lavrado não contém objetividade, segurança e clareza.

Analisando referidas preliminares, saliento que o presente lançamento de ofício foi procedido com as cautelas da lei, sendo certo afirmar, que a natureza da infração e a pessoa do infrator estão determinadas nos autos, e a relação processual devidamente estabelecida com a regular ciência do contribuinte, não havendo que se cogitar em nulidade, como pretende o recorrente.

Neste ponto, constato que não há como prosperar a pretensão defensiva. Isto porque, o descritivo é claro e os elementos do PAF tiveram como origem notas fiscais lançadas na escrita fiscal da recorrente, conforme levantamento, demonstrativo e CD constantes nos autos às fls. 78 a 158, devidamente oportunizados ao contribuinte, que exerceu o seu direito de defesa.

Dessa forma, não vislumbro qualquer vício no procedimento fiscal que tenha ensejado a correlata autuação em apreço, seja pela observância do seu rito formal, seja pela ciência e oportunidade conferidas ao contribuinte para exercer o seu amplo e irrestrito direito à defesa.

Não há, portanto, em minha ótica, como atribuir à ação fiscal uma violação aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa invocados pelo recorrente.

Invoca ainda o contribuinte o princípio da busca pela verdade material, afirmando que a fiscalização não pode agir baseada apenas em presunções, sempre que lhe for possível descobrir a efetiva ocorrência dos fatos correspondentes.

Afirma a recorrente, que a utilização de crédito fiscal ocorreu de forma devida e que os documentos anexados no curso dos autos são suficientes para dirimir qualquer dúvida quanto à regularidade dos atos praticados pela Recorrente, no período fiscalizado. Ressalta, que a Autoridade Fiscal glosou o direito ao crédito de ICMS – única e exclusivamente - em razão de a Recorrente não ter indicado, na parte de “Descrição do Produto/Serviço” do documento fiscal, o número da Nota Fiscal de origem. Cita o parágrafo único do art. 44 da Lei nº 7.014/96, e afirma estar evidente, que a mera omissão no documento fiscal, apenas o torna inidôneo se provocar a sua completa imprestabilidade/ineficácia.

A decisão de piso fundamenta a “exigência” de informar o número da Nota Fiscal de Origem no Documento Fiscal Complementar, transcrevendo o disposto no art. 335 do RICMS/2012, que trata de Operações em Consignação Industrial, senão vejamos:

*“Art. 335. Consignação industrial é a operação na qual ocorre remessa de mercadoria com preço fixado, tendo por finalidade a integração ou consumo em processo industrial, em que o faturamento dar-se-á quando da utilização dessa mercadoria pelo destinatário (Prot. ICMS 52/00).*

*§ 1º Aplica-se o procedimento previsto neste artigo às operações de remessa de mercadoria entre a Bahia e os Estados signatários do Prot. ICMS 52/00.*

*(...)*

*§ 3º Na saída de mercadoria a título de consignação industrial:*

*I - o consignante emitirá nota fiscal contendo, além dos demais requisitos, o seguinte:*

*(...)*

*§ 4º Havendo reajuste de preço contratado após a remessa em consignação industrial:*

*I - o consignante emitirá nota fiscal complementar, contendo, além dos demais requisitos, o seguinte:*

- a) natureza da operação: “Reajuste de preço em consignação industrial”;
- b) base de cálculo: o valor do reajuste;
- c) destaque do ICMS e do IPI, quando devidos;
- d) a indicação da nota fiscal prevista no § 3º com a expressão “Reajuste de Preço de Mercadoria em Consignação - NF nº....., de ..../..../....”;

Ou seja, entendeu a decisão de piso, tratar-se de operação a título de consignação industrial, onde consta regulação específica para os casos em que há reajuste de preço.

Ocorre que a operação de consignação industrial é composta de quatro etapas: REMESSA EM CONSIGNAÇÃO INDUSTRIAL, DEVOLUÇÃO SIMBÓLICA DOS INSUMOS, VENDA EFETIVA DOS INSUMOS E DEVOLUÇÃO EFETIVA DOS INSUMOS e não há, contudo, nos autos, provas que vinculem as operações lançadas à operação em consignação industrial.

Isto porque, a Recorrente é um estabelecimento filial localizado no município de Camaçari-BA, cuja atividade empresarial principal, é a produção de laminados longos de aços.

As operações lançadas no presente Auto de Infração, tratam de meras transferências realizadas entre os seus estabelecimentos filiais sediados no Rio de Janeiro e o estabelecimento recorrente, conforme verifica-se às fls. 78-158 dos autos.

Todas as notas em referência, são identificadas com a natureza de “transferência produção estabelecimento”, CFOP 6151, todas com destaque de imposto.

Segundo a legislação vigente à época dos fatos geradores, e na hipótese de emissão de nota fiscal complementar em virtude de diferença de preço ou quantidade, se a regularização não se efetivar no período de apuração em que foi emitido o documento fiscal original, o contribuinte deve recolher o imposto utilizando NOTA FISCAL com esta finalidade, conforme dispõe o art. 83, abaixo transcrito:

*RICMS/BA:*

*Art. 83. A NF-e será emitida pelo contribuinte obrigado ao seu uso ou que tenha optado:*

*IV - no reajustamento de preço, por qualquer circunstância, de que decorra aumento do valor originário da operação ou prestação;*

*V - na regularização em virtude de diferença de preço, quantidade, volume ou peso de mercadoria;*

*VI - no lançamento do imposto que não tiver sido pago na época própria, em virtude de erro de cálculo para menos, por erro de classificação fiscal ou por qualquer outro motivo;*

*§ 1º Nas hipóteses dos incisos IV, V ou VI, se o reajustamento ou a regularização for efetuada após o período de apuração, o contribuinte deverá recolher a diferença do imposto e os acréscimos moratórios devidos em documento de arrecadação em separado.*

De fato, o art. 201 do RICMS/97 regulamentava a operação de nota complementar, mencionando para a correlação com a nota fiscal de origem, contudo, o Regulamento vigente e relativo aos fatos geradores lançados, não traz a correlação mencionada. Transcrevo abaixo o dispositivo anterior aos fatos geradores:

*Art. 201. Os documentos fiscais especificados no art. 192 serão emitidos pelos contribuintes do ICMS:*

*II - no reajustamento de preço, por qualquer circunstância, de que decorra aumento do valor originário da operação ou prestação (§ 1º);*

*...*

*IV - na regularização em virtude de diferença de preço em operação ou prestação, ou na quantidade, volume ou peso de mercadoria, quando efetuada no período de apuração do imposto em que tiver sido emitido o documento fiscal originário (§ 2º);*

*V - para lançamento do imposto que não tiver sido pago na época própria, em virtude de erro de cálculo para menos, por erro de classificação fiscal ou por qualquer outro motivo, quando a regularização ocorrer no período de apuração do imposto em que tiver sido emitido o documento fiscal originário (§ 2º);*

*§ 1º Nas hipóteses dos incisos II ou III, o documento fiscal será emitido dentro de 3 dias, contados da data em que se tiver efetivado o reajustamento do preço ou o acréscimo ao valor da operação ou prestação.*



§ 2º Nas hipóteses dos incisos IV ou V, se a regularização se efetuar após o período de apuração, o documento fiscal também será emitido, devendo o contribuinte:

*I - indicar, no novo documento emitido, o motivo da regularização e, se for o caso, o número e a data do documento originário;*

*II - recolher em documento de arrecadação especial a diferença do imposto com as especificações necessárias à regularização, indicando, na via do documento presa ao talão, essa circunstância, bem como o número e a data do documento de arrecadação; I*

*II - mencionar, na via presa ao talonário, as especificações do documento de arrecadação respectivo;*

*IV - efetuar, no Registro de Saídas: a) a escrituração do documento fiscal; b) a indicação da ocorrência, na coluna "Observações", nas linhas correspondentes aos lançamentos do documento fiscal originário e do documento fiscal complementar;*

Não obstante ter o autuado acostado aos autos as chaves de acesso, sinalizando para uma suposta correlação com as notas fiscais objeto da autuação, em atendimento à diligência da 2ª Câmara, o fiscal diligente concluiu sua análise, afirmando que as provas trazidas não elidiam a infração.

Menciona o autuante, que a Votorantim emitiu uma Nota Fiscal complementar em cada mês do ano, durante os exercícios auditados, de 2014 e 2015, para um elevado número de Notas Fiscais referentes a diversas mercadorias recebidas em transferência, referente aos dois exercícios autuados.

A título de exemplo, em 2014 foram 718 Notas Fiscais, objeto de complementação de preços, e em 2015, foram 626 Notas Fiscais, objeto da complementação de preços.

Afirma ainda o diligente, não ter sido possível identificar nos documentos acostados, elementos que garantam a validade do crédito. Concluiu, portanto, o fiscal diligente, que a recorrente não conseguiu comprovar a correlação com as notas fiscais objeto da autuação mediante a simples menção da chave de acesso dos documentos fiscais complementares, justificando, inclusive, que referida informação já constava presente junto aos demonstrativos elaborados.

O fiscal diligente alerta que a operação complementar de preço, só pode prosperar se for possível à fiscalização estadual auditar a operação anterior, para verificar a procedência ou não do complemento de preços efetuado pelo contribuinte, caso contrário, possibilitaria uma verdadeira "indústria" de transferência indevida de créditos fiscais. Ressaltou ainda, que a planilha em Excel apresentada pelo autuado, visando a comprovação da vinculação das respectivas notas fiscais através das "chaves de acesso", é mais um engodo, haja vista que verdadeiramente tratam-se das mesmas notas fiscais auditadas pelo autuante, já acostadas ao seu trabalho, por ocasião da lavratura do auto de infração em questão.

Considerando que não há no nosso ordenamento legal regra específica quanto à exigência formal em referência, considerando que a operação em questão não se trata de consignação industrial, considerando que não há nada nos autos que desclassifique a operação original de transferência para, de fato, ser negado o crédito pelo destinatário, entendo que a presente infração esta desconstituída de elementos probatórios específicos para imputar, a ora recorrente, a referida exigência fiscal.

Não é cabível que a fiscalização glose o direito ao crédito de ICMS da recorrente, exclusivamente pelo fato de não ter indicado, na parte de "Descrição do Produto/Serviço" do documento fiscal, o número da Nota Fiscal de origem. Referida falha não tem o condão de tornar o referido documento inidôneo, para impedir o creditamento do imposto ali destacado.

Ademais, conforme acima mencionado, a recorrente fez constar em campo específico de informações complementares das notas fiscais lançadas, a exemplo da Nota Fiscal nº 142.165, a seguinte informação: "notas complementares de preço referentes a notas fiscais emitidas em jan/2014", correlacionando as Notas Fiscais nºs 139775, 139776, 140000, 140010, 140011, 140012, 140137, 140151, 140267, 140268, 140269, 140270, 140293, 140294, 140336, 140337, 140338, 140339, 140340, 140341, 140399, 140400, 140459, 140646, 140647, 140648, 140690, 140691, 140692, 140765, 140766, 140794, 140795, 140904, 140905, 140906, 140907, 140908, 140943, 140944, 140945, 140975, 140976, 140977, 141121,

141192, 141293, 141307, 141333, 141333, 141334, 141335, 141460, 141461, 141785, 141786, 141859 e 141860.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário.

Este é o voto.

#### VOTO EM SEPARADO

Ao analisar o processo administrativo referente ao Auto de Infração em epígrafe, constato tratar-se de Recursos de Ofício e Voluntário.

Em relação ao Recurso de Ofício, acompanho na inteireza o voto da ilustre Conselheira Relatora, Leila Barreto, no sentido do Improvimento do mesmo, mantendo, assim, a decisão de piso no valor que foi desonerado do lançamento original, constante do Auto de Infração.

Em relação ao Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, em relação à decisão de 1ª Instância, no que tange à infração 02, também acompanho o voto da i. Conselheira Relatora, para dar provimento e julgar improcedente a infração em lide, todavia, por outra fundamentação legal, a qual passo a expor.

É de meridiana clareza, tratar-se de infração decorrente de **operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos filiais da mesma empresa**, inclusive tal fato está consignado no próprio voto da Conselheira Relatora, a seguir reproduzido em parte: “*As operações lançadas no presente Auto de Infração tratam de meras transferências realizadas entre os seus estabelecimentos filiais sediados no Rio de Janeiro e o estabelecimento recorrente, conforme verifica-se às fls. 78-158 dos autos*”.

Acerca desta matéria, que trata de lançamento fiscal sobre operações de transferência interestadual de mercadorias saídas de unidades do Rio de Janeiro, e entradas na filial da Bahia da empresa recorrente, tenho por convencimento, exarado em inúmeros votos de minha lavra neste Colendo Colegiado, de que não cabe tal lançamento.

Isto posto, passo a tecer os fundamentos para insubsistência do lançamento de ofício inerente à susomencionada infração e objeto do Recurso Voluntário.

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 imponible 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 ESTABELECEMENTOS 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 imponible 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 ESTABELECEMENTOS 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 na infração 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 entendimento do I. Fernando F. Scaff, é no sentido da não incidência de ICMS na simples transferência de produtos/mercadorias, e trata da 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:

*“(…) 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 o 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 à 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 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 arrecadatária 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 fim, para melhor sedimentar o meu entendimento sobre a matéria guerreada, trago ao presente voto, a recente Decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a questão. 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 02 não procede, por se tratar 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 firme posicionamento.

Enfim, reitero o meu alinhamento com a ilustre Relatora, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, ainda que por outra fundamentação, para julgar IMPROCEDENTE a infração 02 do Auto de Infração em epígrafe.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298616.0010/17-4**, lavrado contra a empresa **VOTORANTIM SIDERURGIA S/A. (ARCELORMITTAL SUL FLUMINENSE S.A.)**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$21.501,72**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de maio de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS