

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0021/17-1
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ARCELORMITTAL BRASIL S.A.
RECORRIDOS - ARCELORMITTAL BRASIL S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0113-02/19
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 09/05/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0085-12/22-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. A formação da base de cálculo está demonstrada em planilhas com cálculos a partir da nota fiscal de aquisição, tomando o custo unitário mensal de cada produto. Demonstrado que o remetente incluiu itens do sistema produtivo que não compõem a base de cálculo nas transferências interestaduais, resultando em destaque de ICMS acima do estabelecido na Lei Complementar nº 87/96, e apropriação indevida de crédito fiscal pelo autuado. Demonstrativo de débito refeito para incluir na base de cálculo das transferências interestaduais os custos com MP antracito, MP coque, MP carvão, MP fundentes, MAP Refratários e Energia Elétrica, em razão do reconhecimento deste CONSEF da condição de matéria-prima destes produtos no processo produtivo do autuado. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário, interpostos contra a Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 22/08/2017, em razão da seguinte irregularidade:

***Infração 01 - 01.02.23** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, no valor de R\$272.955,41, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.*

A 2ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0113-02/19 (fls. 255 a 282), com base no voto a seguir transcrito:

“Inicialmente devo circunscrever que o presente processo trata de Auto de Infração que se refere a lançamento de crédito tributário relativo a glosa de excessos de créditos fiscais apropriados pelo Autuado, decorrentes de recebimentos de mercadorias tributadas, por transferência, de empresa industrial, de propriedade do mesmo titular, localizada em outra unidade da federação, a qual, segundo os Autuantes, ao calcular o ICMS incidente na operação de transferência, não obteve êxito em obedecer ao regramento constante do art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96, resultando que transferiu créditos fiscais de ICMS para além do permitido pela legislação federal, os quais, segundo os Autuantes, repercutiram em prejuízo para a arrecadação do estado da Bahia.

Segundo se infere dos autos, a base de cálculo sob a qual incidiria a alíquota interestadual do ICMS na operação de transferência, cujos créditos foram submetidos a apuração do ICMS da filial sediada no estado da Bahia, e que foram o objeto da referida glosa, deveriam, segundo informam os Autuantes, estarem adstritos a composição mínima do custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, tendo em vista o que determina a interpretação empreendida pelos Auditores ao inciso II do §4º do Art. 13 da LC 87/96.

Os Autuantes no curso da auditoria fiscal, buscando aferir a perfeita aplicação da norma supra nas transferências recebidas pela empresa auditada, originadas de estabelecimento industrial sediado em outra unidade da federação de propriedade do mesmo titular, emitiram intimação para que a autuada procedesse a apresentação da planilha de custos da unidade industrial, onde puderam aferir o descumprimento da aludida norma quanto a base de cálculo de transferência.

Passando a analisar o arrazoadado 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 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. 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 a limitação pelo 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 vincula-se 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 quando traz 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.

Sendo assim, é de bom alvitre que a empresa autuada deva 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 a incidência do ICMS.

Discordo ainda da defesa quando 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 em sua integralidade para fins de determinação da base de cálculo de transferência, apenas torna a base de cálculo do ICMS daquele estabelecimento quantificada a menor, naquela situação, se comparada com suas operações de venda, porém em nada afetaria o pacto federativo, pois não identifiquei qualquer possibilidade de inferência neste sentido do ponto de vista de interpretação casuística de preceito constitucional.

Da mesma forma, não consigo admitir que o Estado de destino seria 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, a qual entendo estar em consonância com o ordenamento pátrio.

Quanto a arguição da defesa acerca da multa aplicada de 60% sobre o valor do imposto a recolher, com fulcro no art. 42, VII, “a” da Lei 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.

Destarte, adentrando ao mérito, verifiquei que originalmente 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” e “Provisão de frete” “Energia elétrica”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb”, “MAP Outros”

No curso do julgamento os Autuantes refizeram os cálculos em atendimento as diligências solicitadas para adequação do levantamento fiscal às reiteradas decisões deste CONSEF, conforme Acórdãos CJF 0426-1217 e 0436-12/17, datados de dezembro de 2017, ocasião em foram excluídas dos expurgos efetuados às rubricas “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, “MP Fundentes”.

Também por força de solicitação em diligência, desta feita objetivando adequar o presente lançamento ao Acórdão n.º CJF N.º 0395-12/18, foi o presente PAF remetido à Infaz de origem para que fossem excluídas dos expurgos efetuados nos créditos de ICMS da Impugnante as entradas no estabelecimento das mercadorias: REFRATÁRIOS e da ENERGIA ELÉTRICA.

Realizados os ajustes referenciados acima, voto pela procedência parcial do presente Auto de Infração adotando como valor devido a ser lançado como crédito tributário em favor do Estado da Bahia o valor de R\$138.806,38 em substituição ao valor originalmente exigido de R\$272.955,41, conforme novos demonstrativos acostados pelos Autuantes às fls. 229 a 233 e CD contendo os demonstrativos afins à fl. 235, e resumo reproduzido abaixo:

MÊS	Estorno ICMS
jan/13	9.912,00
fev/13	4.604,95
mar/13	8.332,15
abr/13	7.448,97
mai/13	10.049,98
jun/13	6.915,75
jul/13	13.734,08
ago/13	10.842,37
set/13	18.022,44
out/13	14.222,95
nov/13	17.702,93
dez/13	17.017,81
Total Estorno	138.806,38

De todo o exposto, voto pela procedência parcial deste Auto de infração.”

A 2ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 292 a 305), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual elaborou um breve histórico do processo, relatando que os Autuantes decidiram excluir da base de cálculo das transferências interestaduais as rubricas referentes a “Materiais Manutenção”, “Água”, “Deprec Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec./Amort. Recir”, “Provisão de frete”, “Energia elétrica”, “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, “MP Fundentes”, “MAP Refratários”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb” e “MAP Outros”.

Após diligência determinada pela 2ª JJF, os Autuantes retiraram dos expurgos as rubricas “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão” e “MP Fundentes”, reduzindo o valor exigido para R\$188.615,20 (fls. 169 a 173 – verso).

O Autuado, visando reduzir a litigiosidade, optou pelo pagamento parcial do débito no importe de

R\$124.231,71, a título de ICMS, com os benefícios da Lei nº 14.016/18, aceitando como devida a glosa quanto aos seguintes itens: “Materiais Manutenção”, “Deprec Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Variáveis”, “Serviços Manutenção” e “Despesas Ger/Recic”.

Após nova diligência determinada pela 2ª JJF, os Autuantes retiraram dos expurgos as rubricas “Energia elétrica” e “MAP Refratários”, reduzindo o valor exigido para R\$138.806,38 (fls. 215 a 233).

Disse que, quanto aos demais itens mantidos em discussão, “Água”, “Provisão de frete”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb” e “MAP Outros”, imperiosa se faz a devida análise por este órgão de julgamento a respeito da necessidade de consideração de tais componentes no custo da mercadoria produzida, sob pena do comprometimento de uma plêiade de princípio constitucionais, tais como os princípios da legalidade, não surpresa, não cumulatividade e segurança jurídica.

Aduziu que o direito de crédito do Estado de destino se vincula somente ao “montante cobrado” nas operações anteriores (Art. 155, §2º, I da CF/88), não podendo questionar ou sequer ir contra o que está previsto em lei, estando sujeito ao ferimento do Pacto Federativo, do Estado Democrático de Direito, à segurança jurídica e à legalidade (Arts. 5º, II, 37, 84, IV e 150, I da CF/88).

Explicou que as legislações dos Estado de origem estabelecem que a base de cálculo relativa às operações interestaduais deve abarcar não somente os gastos previstos na literalidade do Art. 13, §4º, II da LC nº 87/96, mas também os gastos incorridos com depreciação, manutenção, material de limpeza e energia elétrica, sendo competência exclusiva do Poder Judiciário qualquer declaração de inconstitucionalidade de um ato por alegada afronta a dispositivos da lei.

Discorreu sobre a correta classificação jurídico-contábil dos itens remanescentes glosados, esclarecendo que ocorrem diversas transformações químicas e físicas constantes e contínuas no contexto do seu processo produtivo, devendo os referidos itens ser considerados, a depender de cada caso, legítimos produtos intermediários e materiais secundários.

Explicou que:

- a **água** 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;
- os **eletrodos para solda** revestem os rolos pelos quais transitam as peças de aço sob elaboração, que atingem temperaturas superiores a 1.000°C nas áreas de lingotamento contínuo e laminação a quente, sendo que os rolos se degradariam instantaneamente sem a proteção;
- os **cilindros de laminação** formam um conjunto que trabalha tensionando, pressionando as placas de aço, com o intuito de reduzir a espessura pela utilização da força física, nas Gerências de Laminação a Frio de Siliciosos e de Laminação de Inoxidáveis, sendo retirados constantemente por danos, já que recebem os impactos das carepas que soltam das placas;
- o **gás mistura/combinação** tem a função de manter a temperatura nos fornos exatamente nos níveis necessários para a produção da placa de aço, controlando a exata quantidade de oxigênio a ser injetada;
- em **outros custos** se encontram valores significativos atribuídos a produtos químicos, bobinas de trefilação, cubas, transporte interno de empilhadeiras, armazenagem e movimentação de matéria-prima, embalagens e embalagens retornáveis, que são exemplos de itens que compõem o custo da matéria-prima, material secundário ou acondicionamento.

Frisou que foi recentemente publicada a Lei nº 14.030/18, alterando dispositivos da Lei nº 7.014/96, trazendo a definição de quais custos devem fazer parte da base de cálculo nas transferências de petróleo e gás natural por empresas de refino, deixando de fora apenas os custos de depreciação, manutenção e amortização.

Pediu atenção para a Decisão do STF no RE nº 754.554/GO, no qual foi assentado como limite do não confisco na aplicação de penalidades tributárias o patamar de 25% do valor do tributo,

esclarecendo que não pretende a apreciação de inconstitucionalidade ou ilegalidade, mas apenas a observância de entendimento já consolidado pelo Poder Judiciário.

Requeru o Conhecimento e Provimento do 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; e,
- 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”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb” e “MAP Outros”.

Pugnou pelo cancelamento ou, quando menos, a redução da penalidade aplicada, em respeito ao princípio do não confisco, na esteira da jurisprudência sedimentada pelo STF.

Solicitou a reformulação do débito, consolidando as reduções face à consideração dos custos com as rubricas “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, “MP Fundentes”, “Energia elétrica” e “MAP Refratários”, bem como em relação aos valores quitados parcialmente no bojo da anistia de dezembro de 2018.

Reiterou o pedido de cadastramento dos seus advogados, os quais indicou, para fins de recebimento das intimações, sob pena de nulidade (Art. 272, §5º do CPC/15).

Registro a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Flaviano Britto - OAB/BA nº 27.833.

VOTO (Vencido quanto ao Recurso de Ofício)

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário, interpostos contra Decisão que julgou pela procedência parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nos recebimentos em operações de transferência interestaduais com base de cálculo superior à estabelecida no Art. 13, §4º, II da LC nº 87/96.

Constato que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor de R\$292.693,66, conforme extrato (fl. 284), montante superior ao valor de R\$ 200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

A desoneração perpetrada decorreu do reconhecimento pela Decisão de piso de que o custo das mercadorias transferidas, nos termos do Art. 13, §4º, II da LC nº 87/96, deveria incluir as rubricas “MP Antracito”, “MP Coque”, “MP Carvão”, “MP Fundentes”, “Energia elétrica” e “MAP Refratários”.

Os Autuantes, quando atenderam a 2ª Diligência, deixaram clara as suas opiniões, de que as rubricas “Energia elétrica” e “MAP Refratários” não deveriam compor este custo.

Tenho reiteradamente me posicionado no sentido de 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 refratários e energia elétrica compõem o custo dos produtos manufaturados, mas apenas que não integram o custo legal de transferência, por não se enquadrarem 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, 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 de Ofício, de forma a julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE no valor de R\$ 188.615,20 (demonstrativo à fl. 172).

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

Passo agora a analisar o Recurso Voluntário.

Inicialmente, destaco que cabe ao Estado de destino prezar para que o crédito fiscal nas aquisições interestaduais não seja superior ao estabelecido na legislação tributária, mormente a CF/88, o CTN e a Lei Complementar nº 87/96, de forma a zelar pela sua arrecadação tributária, o que, de forma alguma, fere o Pacto Federativo – pelo contrário, a observação das limitações dos poderes é que mantém a estabilidade das relações entre os entes estatais.

Ademais, se o legislador tributário não quisesse ser taxativo na determinação da composição da base de cálculo nas transferências interestaduais, o texto do inciso II do §4º da LC nº 87/96, seria somente “*o custo da mercadoria produzida*”, e não teria sido acrescentado a expressão “*assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*”.

No tocante às rubricas “Água”, “Provisão de frete”, “MAP Eletrodos”, “MAP Cilindro Disco”, “MAP Gases Comb” e “MAP Outros”, entendo serem materiais de uso e consumo, vez que não se integram ao produto final nem se consomem integral e imediatamente durante a produção.

Foram citados os julgamentos de 2 (dois) Autos de Infração: 206891.0017/17-4 e 206891.0018/17-0, sob o argumento de que seus votos vencidos confirmaram a natureza de verdadeiros materiais secundários dos produtos ora em lide.

Como já informado, tratam os referidos votos dos Acórdãos CJF nº 0347-11/18 e 0395/12-18 de votos vencidos, em que os votos vencedores é que traduziram a jurisprudência deste CONSEF, no sentido de que estes produtos não devem integrar a base de cálculo nas transferências interestaduais.

Vejamos trecho do Voto Vencedor do Acórdão CJF nº 0347-11/18:

“No entanto, não vejo tais características por exemplo, nos eletrodos utilizados na solda, já que embora participem do processo de produção, atuam em linha marginal, como peças de reposição, após o desgaste natural pelo uso no processo de soldagem, e sequer entram em contato com o produto fabricado.

Quantos aos demais itens, como gás e água, o argumento é o da essencialidade. A questão envolvendo a diferenciação do que vem a ser produto intermediário não passa simplesmente pela essencialidade ou uso em processos industriais. Não é produto intermediário, aqueles que se destinam à manutenção ou preservação da vida útil do ativo da empresa, ou atuam marginalmente na linha de produção, como foi o caso dos eletrodos de solda acima citados.

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

Já o Voto Vencido do Acórdão CJF nº 0395/12-18, de minha própria lavra e expressando o disposto no julgamento do Recurso de Ofício, nem trata destes materiais, mas apenas dos refratários e energia elétrica.

Por fim, ressalto que as intimações são efetuadas na forma prevista no Art. 108 e seguintes do RPAF/99, bem como este CONSEF, à luz do disposto no Art. 167, I e III, também do RPAF/99, não tem competência para declarar inconstitucionalidade nem negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Portanto, não há como considerar toda a digressão sobre a multa aplicada, prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, bem como as alegações de infringência aos princípios constitucionais da

legalidade, não surpresa, não cumulatividade e segurança jurídica.

Também não há previsão legal ou regulamentar para que este CONSEF possa analisar pedido de redução da multa aplicada por descumprimento de obrigação principal.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTOS: VENCEDOR (Recurso de Ofício) e DIVERGENTE (Recurso Voluntário)

Peço vênia para divergir do voto do Ilustre relator.

O presente lançamento de ofício acusa a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela Unidade Federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

O Ilustre relator concluiu ser necessário o Provimento Parcial do presente Recurso de Ofício, manifestando entendimento que para fins de composição do custo de transferência, as rubricas “Energia elétrica” e “MAP Refratários”, não devem fazer parte.

Divirjo do posicionamento do relator, pois as referidas rubricas são, na minha opinião, verdadeiros custos de produção, não sendo admissível a sua exclusão da base de cálculo do imposto.

Conforme decisões reiteradas dessa Câmara do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos nºs CJF Nº 0395-12/18 e 0347-11/18, os referidos itens são verdadeiros insumos/material secundário do processo produtivo, portanto, integrantes do custo para compor a base de cálculo nas transferências interestaduais.

Os materiais refratários são essenciais no processo produtivo siderúrgico, e são consumidos de forma imediata e integral, inclusive em contato físico com o produto siderúrgico em elaboração, restando exauridos em sua finalidade após um curto período de vida útil. Ou seja, são submetidos a elevadas temperaturas nos fornos industriais e são integralmente consumidos nas etapas do processo produtivo da Recorrente.

A energia elétrica, por sua vez, se destina à realização da atividade-fim, além de ser empregada na execução do processo industrial siderúrgico. É um item indispensável ao moderno processo de industrialização, devendo ser considerado legítimo insumos integrando, assim, o custo da mercadoria produzida.

Assim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto, no sentido de manter a Decisão recorrida.

No que diz respeito ao Recurso Voluntário interposto pela recorrente, peço mais uma vez vênia para discordar do voto proferido pelo Nobre Relator, o que faço com base nas razões a seguir aduzidas.

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

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

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

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

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

“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em

operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

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

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

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou

c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; (grifo não original)”

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

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

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

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

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

Conforme esclarecido pela recorrente, “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, portanto, devem ser considerados insumos, ou materiais secundários.

Conforme já manifestado no voto acima, em se tratando dos refratários, estes são submetidos a elevadas temperaturas nos fornos industriais, e são integralmente consumidos nas etapas do processo produtivo da Recorrente. Quanto à energia elétrica e à água, 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.

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

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

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

Gerência de Laminação de Inoxidáveis.

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

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

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

Neste ponto, a concepção restritiva adotada pela jurisprudência deste 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 faz essenciais e relevantes, não se podendo conceber que sejam considerados como itens de consumo do estabelecimento.

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

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

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

Desta maneira, a infração imputada ao autuado subsiste em relação aos itens (“Materiais Manutenção”, “Deprec. Amortiz”, “Serviços Fixos”, “Serviços Manutenção”, “Deprec./Amort Recir” e “Provisão de Frete”), uma vez que tais produtos não fazem parte do custo da mercadoria produzida, sendo que o próprio contribuinte optou pelo pagamento parcial do débito, aceitando a glosa quanto a estes itens.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

VOTO EM SEPARADO (Recurso de Ofício) e DISCORDANTE (Recurso Voluntário)

Em relação ao Recurso de Ofício, peço vênha ao ilustre Conselheiro Relator Marcelo Mattedi para discordar do mesmo e acompanhar o voto da ilustre Conselheira Leila, apenas sob outra fundamentação legal, o que justifica o voto em separado.

Como em Recurso de Ofício deve ser analisado apenas se a desoneração procede, não vou me estender ao valor que restou julgado devido pela decisão de piso, o que farei, de forma clara e exaustiva, quando da análise do Recurso Voluntário, em que pese a minha tese de argumentação ser a mesma para ambos os recursos.

Em apertada síntese, cumpre-me asseverar que a decisão de piso foi correta quanto ao valor desonerado, ainda que sob outra fundamentação, por se tratar de uma infração oriunda de **operações de transferências interestaduais de mercadorias** (grifo meu), em grande parte insumos e material intermediário, em que pese isto não interferir na minha linha argumentativa.

Neste sentido, me permito transcrever o início do voto da n. 2ª JJF: *“Inicialmente devo circunscrever que o presente processo trata de Auto de Infração que se refere a lançamento de crédito tributário relativo a glosa de excessos de créditos fiscais apropriados pelo Autuado, decorrentes de recebimentos de mercadorias tributadas, por transferência, de empresa industrial, de propriedade do mesmo titular, localizada em outra unidade da federação(...)”,* (grifo não original).

Restou evidente se tratar de transferências interestaduais entre unidades da mesma empresa. Assim sendo, não há que se falar em incidência de ICMS com base no meu entendimento mais abaixo exposto, quando da minha análise acerca do Recurso Voluntário, conforme já susomencionado. Portanto, a infração é improcedente, e conseqüentemente, a desoneração julgada pela decisão de 1º Grau foi devida, ainda que a menor. Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

No que tange ao Recurso Voluntário interposto para combater o valor que remanesceu do julgamento de 1º grau, vou discordar do i. Conselheiro Relator, e neste caso, também discordar da Conselheira Leila Barreto pelas razões já pontuadas no início do meu voto, quando da apreciação do Recurso de Ofício e a seguir mais detalhadas.

É de clareza solar, que se tratam de operações de transferências interestaduais concernentes a recebimentos de mercadorias oriundas de empresa industrial, de propriedade do mesmo titular, localizada em outra Unidade da Federação, no período de janeiro a dezembro de 2013.

Acerca desta matéria, que trata de lançamento fiscal sobre operações de transferência interestadual de mercadorias entre unidades de mesma titularidade empresarial, 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 do meu entendimento, exarado neste voto discordante, acerca da insubsistência do lançamento de ofício inerente a susomencionada infração.

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. DJ3.9.2007)

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 [...]. (REsp772891/RJ.Rel.:Min.LuizFux.1ªTurma.DJ26.4.2007)
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 [...]. (AgRgnoREsp847125/AM.Rel.:Min.FranciscoFalcão.1ªTurma.DJ26.10.2006)
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. DJ26.10.1992)
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. DJ5.9.1994)

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 Pquestionamento implícito.
3. A Corte tem-se posicionado no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular não caracteriza fato gerador do ICMS, ainda que estejam localizados em diferentes unidades federativas. Precedentes.
4. Agravo regimental não provido.

AG. REG. 765.486 SANTA CATARINA

RELATOR :MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

EMENTA: 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 evidenciada 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.

Vale 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 Brasil, 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 acerca 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, apresentados junto ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário, fundado 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 nas simples transferências 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 momento o 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 arrecadatória dos Estados de origem, pois tais movimentações físicas não se caracterizam como operações de circulação (jurídica ou econômica) de mercadorias. Logo, não se constata o aspecto material da hipótese de incidência constitucionalmente desenhada. Segundo, caso ultrapassada a barreira legal acima apontada, a suposta conduta irregular será do contribuinte ou dos Estados que se envolvem na guerra fiscal? Por outras palavras: estará errado o contribuinte em organizar seus negócios da forma mais econômica, ou estarão errados os Estados? De minha parte, entendo estar errado o desenho do ICMS na Constituição de 1988, pois deixou nas mãos dos Estados um tributo que possui nítida vocação nacional — nenhum país atribui aos entes subnacionais esse modelo de tributação sobre valor acrescido (ou tributos semelhantes, como o ICMS). Esta é, no fundo, uma das causas mais importantes da fraticida guerra fiscal atual. As empresas acabam sendo meras contendoras em um sistema perverso, pois, se não buscarem reduzir seus custos, morrerão na disputa do mercado defronte de seus concorrentes, que se aproveitarão das vantagens oferecidas e, com custos menores, terão preços menores e o fantasma da recuperação judicial aparecerá no horizonte — trata-se do velho dilema do prisioneiro, da teoria dos jogos, aplicado às relações empresariais, envolvendo aspectos financeiros. Em terceiro lugar, e apenas se ultrapassadas as considerações anteriores, é necessário que os Estados comprovem que as empresas agem com o intuito de economizar tributos — o que não é, em si, algo errado. Ademais, não basta supor, é necessário comprovar. Conheço um caso em que o Estado cobrou ICMS na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, mesmo sabendo que o destino de todas as mercadorias seria a exportação através das instalações portuárias localizadas no Estado vizinho. Um exemplo: imagine-se o Estado de Mato Grosso cobrando ICMS sobre a transferência de soja para o Estado do Paraná, a qual será exportada pelo porto de Paranaguá. Será uma tributação em cascata, pois a empresa exportadora não se aproveitará desses créditos, que se transformarão em custos. Ou seja, o que era para ser um crédito (uma vantagem) se transforma em um custo (uma despesa). Seguramente os Estados não tem esse poder — é necessário fazer prova, e não apenas ter suposições. Tributar sem proceder desta forma caracteriza-se como abuso de direito. Em quarto lugar, pretende-se resolver um problema de rateio federativo de competências, próprio do direito financeiro, ramo que estuda o federalismo fiscal, com medidas de direito tributário, que acarretam maior incidência sobre os contribuintes. Aqui há verdadeira miopia normativa na solução adotada, pois, se não há nenhuma cogitação de incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos dentro de um mesmo Estado, por qual motivo essa perspectiva muda em caso de idênticas operações interestaduais? Apenas porque o sujeito ativo mudou? Não é suficiente para alterar o aspecto material da hipótese de incidência. Inegavelmente o problema existe, mas não será através do uso da força tributária estadual contra os contribuintes que isso se resolverá, mas no legislativo, a míngua de normas que atualmente amparem a pretensão fiscal dos Estados. Nada justifica a mudança da Súmula 166 do STJ, que deve permanecer íntegra, afastando a incidência do ICMS tanto nas operações internas, quanto nas interestaduais, em caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte”.

Por 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 transferências interestaduais de bens, entre estabelecimentos de mesma titularidade.

Nesta esteira, para melhor ilustrar o tema, transcrevo abaixo a 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, ficou evidenciado que a infração em tela não procede, por se tratar de operação de circulação não onerosa de mercadoria, ou seja, se refere a 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.

Por conseguinte, acolho o pleito trazido pela empresa recorrente, ainda que sob outra fundamentação legal, para dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário. E, de ofício, de forma diversa da peça recursal, julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração em apreço.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0021/17-1**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 138.806,38**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Recurso de Ofício) – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Henrique Silva de Oliveira, Fernando Antonio Brito de Araújo e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Recurso de Ofício) – Conselheiro: Marcelo Mattedi e Silva.

VOTO EM SEPARADO (Recurso de Ofício) – Conselheiro: Carlos Henrique Jorge Gantois.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Fernando Antonio Brito de Araújo e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e Henrique Silva de Oliveira.

VOTO DISCORDANTE (Recurso Voluntário) – Conselheiro: Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de março de 2022.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR/VOTOS VENCIDO
(Recurso de Ofício) e VENCEDOR (Recurso Voluntário)

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – VOTOS VENCEDOR
(Recurso de Ofício) e DIVERGENTE (Recurso Voluntário)

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – VOTO EM SEPARADO
(Recurso de Ofício) e DISCORDANTE (Recurso Voluntário)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS