

A. I. N° - 206891.0050/12-0  
AUTUADO - ARCELORMITTAL BRASIL S.A.  
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO e OUTROS  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 26.06.2013

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0111-02/13**

**EMENTA: ICMS.** 1. ARBITRAMENTO. BASE DE CÁLCULO. SAÍDAS DE PRODUTOS EM TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, COM PREÇO INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. FALTA DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS. O procedimento fiscal tem fundamento na legislação, especificamente no art. 22-B da Lei nº 7.014/96, que prevê a possibilidade de se arbitrar a base de cálculo do ICMS admitida nos termos do § 4º do artigo 13 da LC nº 87/96, para efeito de apropriação de crédito fiscal nas transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, oriundas de outra unidade da Federação, quando o contribuinte não fornecer o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida. Sem a apresentação dos citados documentos, não há como saber se a base de cálculo nas transferências está em conformidade com a LC nº 87/96. Justifica-se o arbitramento, tendo em vista que não foi apresentado a planilha acima citada, impossibilitando saber se a base de cálculo nas transferências está em conformidade com a LC nº 87/96. Atendidos os requisitos legais. Mantido o lançamento. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE ARQUIVO MAGNÉTICO CONTENDO INFORMAÇÕES DAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES REALIZADAS. MULTA. De acordo com o art.708-B do RICMS/97 o contribuinte usuário de processamento de dados está obrigado a apresentar o arquivo magnético do SINTEGRA contendo informações das operações e prestações realizadas. Comprovado nos autos que o contribuinte deixou de apresentar os arquivos magnéticos em questão. Fato não negado pelo sujeito passivo. Mantido o lançamento. Rejeitada a preliminar de decadência e não acatado o pedido de cancelamento ou redução das multas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 18/12/2012, reclama ICMS e MULTA no valor de R\$528.231,96, sob acusação do cometimento das seguintes infrações.

1. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$350.717,78, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco de

documentação fiscal e contábil, relativa ao período de janeiro a dezembro de 2007, conforme demonstrativos e documentos às fls. 11, 12 a 78. Em complemento consta: Arbitramento da base de cálculo com base na Lei do ICMS nas operações interestaduais de transferências de produtos industrializados que foram tão-somente produzidos (fabricados) pelos respectivos remetentes, superior ao estatuído no art. 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96, na forma preconizada acórdão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), Recurso Especial nº 1.109.298 – RS (2008/0279009-9), cuja ementa será reproduzida nas linhas subseqüentes. Arbitramento utilizado como método ou critério para calcular o imposto devido, em função da falta de entrega pelo contribuinte dos arquivos magnéticos com o detalhamento do custo de fabricação ou do custo da mercadoria produzida.

2. Deixou de fornecer arquivos magnéticos, exigidos mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas, referentes ao período de 01/01 a 31/12/2007, conforme documentos às fls. 14 e 15, sendo aplicada multa equivalente a 1% sobre as saídas do período, resultando no valor da multa em R\$177.514,18.

Foram dados como infringidos os artigos 22 e 22-B da Lei nº 7.014/96 e artigo 146, §1º, artigo 937, inciso I e artigo 938 do RICMS/97, com aplicação da multa prevista no artigo 42, inciso IV, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

O autuado, através de advogado legalmente constituído, apresenta defesa tempestiva, fls. 82 a 101, faz uma síntese dos fatos, e impugnou o auto de infração pelas razões de fatos e de direito a seguir aduzidas.

Em preliminar argüiu a decadência do crédito tributário, assinalando que o STJ já pacificou o entendimento de que, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial é quinquenal e conta-se do fato gerador, e nos casos de tributos sujeitos a lançamento de ofício tal prazo também é de 5 anos, mas contados: a) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, sendo que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; b) a partir da ocorrência do fato gerador, nos casos de pagamento antecipado previsto em lei. Transcreve ementa do Acórdão do RESP 973.733/SC.

Com base nessa decisão, sustenta que, quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, e este ocorre, a Fazenda tem 5 anos para verificar se o objeto da obrigação tributária já se exauriu, a contar do fato gerador, sob pena de decadência. Porém, no caso do ICMS, concomitante ou precedente ao aludido pagamento é realizada uma série de deveres instrumentais no interesse da fiscalização e da arrecadação que também devem ser homologados pelo fisco. Aduz que nem sempre há o dever de efetuar o pagamento do ICMS, pois, diante das peculiaridades inerentes ao regime jurídico desse imposto, na sistemática de apuração de débito e crédito, não raramente inexiste saldo de imposto a ser pago, porém, ainda assim, o ICMS não deixa de se sujeitar ao lançamento por homologação, pois as obrigações instrumentais não deixam de existir com a inexistência do dever do pagamento.

Transcreve o artigo 24 da LC 87/96, frisa que o que o fisco homologa não é o pagamento do tributo, mas o conjunto das atividades que normalmente o precedem.

Com relação ao presente caso, alega que quando da escriturado das notas fiscais glosadas, a empresa realizou o procedimento de apuração dos créditos, prestando todas as informações necessárias para a constituição do crédito tributário pelo fisco, através da homologação, e portanto, havia o que o fisco homologar, nascendo naquele instante o direito potestativo de constituir o crédito, e, mantendo-se inerte pelo tempo de 5 anos, há homologação tácita do crédito tributário, caducando o direito fiscal de operar lançamentos suplementares, por estar extinto o crédito tributário e, com ele, a obrigação, nos termos do art.156, V, do CTN, uma vez que o ato da escrituração fiscal se encontra sob condição resolutória de ulterior homologação

pelo fisco, não podendo a empresa ficar à mercê dos desígnios da fiscalização por prazo indeterminado. Cita a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Chama a atenção para o fato de que a empresa foi notificada do AI no dia 28.12.12, destacando o RESP 73594/PR, no qual o STJ decidiu que, até que o sujeito passivo seja notificado, o AI carece de eficácia, como título hábil para afastar a decadência.

Quanto ao mérito, observa que a empresa, agindo conservadoramente, destaca e recolhe o ICMS nas transferências entre filiais, embora o STJ já tenha sumulado que inexiste fato gerador em tais situações, dada a ausência de titularidades, não obstante a previsão legal de incidência do imposto nas transferências, sendo que a empresa recolhe o imposto seguindo o custo contábil, dimensão que abrange o custo de transferência exposto na Lei Complementar 87/96. Aduz que quando não há qualquer ganho financeiro ou fiscal por parte da empresa, além da redução de riscos de autuação caso não procedam assim. Faz uma breve digressão sobre o conceito de custo contábil. Nota que o conceito de custo e o método para sua apuração (custeio por absorção), de origem contábil, constituem hoje verdadeiros institutos jurídicos, positivados que foram pela lei das sociedades anônimas, tendo tal positivação se dado em dois níveis, primeiro, pela recepção geral dos princípios de contabilidade geralmente aceitos (dos quais o método de custeio por absorção é decorrência direta) e pelo artigo 177 daquele diploma, e segundo, de forma específica no que toca à avaliação de ativos, pelo artigo 183 da mesma lei. Aduz que tal conceito, assim juridicizado, é adotado de forma sistemática pela doutrina do Direito Empresarial, sendo o mesmo critério aceito também pela legislação do imposto de renda, conforme artigos 289 e 293 do RIR/99, que transcreve, o que a seu ver, ressalta a coerência do sistema jurídico neste aspecto. Dá destaque ao Parecer Normativo CST nº 6/79 da Receita Federal, ao pregar o respeito ao custo contábil. Cita Alfredo Becker acerca da coerência do sistema jurídico. Passa a comentar a LC 87/96, dizendo que nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular ela trouxe base de cálculo própria, no artigo 13, § 4º, cujo inciso II é aplicável para as transferências originárias de estabelecimentos industriais, o qual, na visão do fisco, reduz o conceito de custo, principalmente os indiretos, para resumi-lo aos custos com matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo que, no entendimento da empresa, os termos constantes no aludido inciso II são meramente exemplificativos, sustentando que, se não fossem exemplificativos, ficariam aquém das possibilidades econômicas de mensuração do fato gerador do ICMS, porém deixaria de incluir vários custos, e com isso feriria o pacto federativo.

Pontua que o limite da atuação da LC 87/96, ao criar um conceito de custo próprio, é apenas regular a base de cálculo, nada mais, e qualquer efeito diverso do simples cálculo do preço de transferência é inválido, por ferir o pacto federativo por lei complementar, operando uma divisão do ICMS não desejada pelo texto constitucional.

Sustenta que, se a LC 87/96 não fixa de forma definitiva que os elementos por ela mencionados são taxativos, existem duas possibilidades de interpretação, porém, uma delas é contrária à Constituição, cabendo ao julgador administrativo não refutar a LC 87/96 como inconstitucional, por não ter competência legal para tanto, mas, sim, interpretá-la segundo Constituição. Acentua, em resumo, que nas transferências entre filiais, o preço é o de custo, por não haver margem de lucro, dada a inexistência, a rigor, de negócio jurídico, oneroso, indicando a LC 87/96 que a base de cálculo deve ser composta pelo custo da mercadoria, que deve ser entendido como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo que, caso esse rol seja interpretado como sendo exaustivo, e não exemplificativo, tal linha de interpretação estará em desconformidade com a Constituição, pois, a rigor, permitirá que, nos casos em que o custo contábil superar o custo ajustado para as rubricas indicadas, o Estado de destino seja prejudicado, em rompimento com o pacto federativo.

Argumenta que, do ponto de vista contábil, o custo de transferência é o apurado de acordo com o sistema integrado da empresa, e a adoção de um “custo ajustado” faz com que apenas os

expurgos gerados pela última etapa do processo produtivo sejam considerados em cada uma das transferências realizadas.

Frisa que, se uma empresa pratica o custo contábil na determinação de cada base de cálculo do ICMS que ela opta por recolher nas transferências entre filiais, decorre logicamente que ela não praticará base de cálculo menor do que a determinada pela LC 87/96, e por isso, o que ocorreu no caso destes autos, não havendo razão jurídica ou econômica para que o lançamento seja mantido.

Questiona por fim a metodologia de cálculo adotada, argumentando que, se o “custo ajustado” ou “custo segundo a LC 87/96” nada mais é do que a soma de alguns itens que compõem o custo contábil, para calculá-lo depender-se-á de um Custo Contábil “conhecido”, de modo que, ao ser feita a transferência de um novo produto, sem custo de produção conhecido no momento, deve-se “idealmente”, em respeito à periodicidade mensal da composição dos custos contábeis e da própria periodicidade mensal da apuração do ICMS, levar em conta o último custo de produção conhecido, ou seja, o do mês mais próximo da data da transferência. Reclama que, neste caso há um grande equívoco no cálculo do crédito glosado, pois, para compor o cálculo do crédito que seria permitido, o fisco aplica a alíquota a uma base de cálculo resultante da multiplicação da base de cálculo das transferências seguindo o Registro de Entradas e de uma “base de cálculo arbitrária”, calculada segundo um percentual “genérico”, obtido por meio de “dados anuais”, e não “mensais”, decorrentes das informações da Declaração do Imposto de Renda.

Assinala que tanto é assim que, em todos os meses, o percentual arbitrado pelo fisco é sempre o mesmo: 72,360%.

Em razão disso, sustenta que o lançamento incorre em vício material, incondizente com as obrigações decorrentes dos artigos 3º e 142 do CTN, além de os cálculos demonstrarem violação ao artigo 148, porque, a fiscalização apesar de não admitir textualmente e de não motivar o seu procedimento no artigo 148, como deveria, o que o fisco fez foi “arbitrar” a base de cálculo. Reclama que o arbitramento só pode ser feito se observadas as condições expostas no artigo 148 do CTN, de modo que, para arbitrar, o fisco tinha o dever de fundamentar minuciosamente as razões que o levaram a concluir que as declarações, esclarecimentos e documentos da contabilidade foram omissos ou não merecem fé, não bastando, para isso, apenas aduzir para indícios, indicados pobramente numa única planilha, não tendo o fisco declarado ou comprovado a inidoneidade dos documentos fiscais da empresa, não podendo os seus cálculos ser capazes de atestar a veracidade, nem mesmo indício de veracidade, das alegações de uso da base de cálculo artificialmente aumentada pela empresa.

Aduz que, além disso, o fisco não utilizou o melhor método de apuração da base de cálculo, que seria mediante a obtenção do último custo conhecido, o que poderia ser feito a partir da base de dados e da demonstração que tinha disponível.

Acentua que conforme já decidiram os tribunais, o arbitramento só pode ocorrer não havendo elementos contábeis para a determinação da base de cálculo, e, sendo assim, o arbitramento não se justifica perante o artigo 148 do CTN, não tendo também sido observado o 6º do art. 6º da Lei nº 8.021/90, o que a seu ver também concorre para violações aos artigos 3º e 142 do CTN, dos quais se depreende o poder-dever de o fisco adotar lançamentos líquidos, faticamente e juridicamente motivados.

Sucessivamente, pleiteia a redução da multa para 30%, pois a multa de 100% ofende a violação do confisco, além dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Quanto a multa por falta de entrega de arquivo eletrônico, alega que a penalidade deve ser afastada diante da sua capitulação genérica e também em virtude da sua base de cálculo com fito claramente arrecadatório, contraria à lógica e sentido das multas tributárias, lembrando que, de acordo com o art.108, IV, do CTN, a multa não pode ser transformada em um instrumento de arrecadação, devendo ser graduada em função da gravidade da infração.

Pede o cancelamento do Auto de Infração, tanto em virtude da decadência quanto por nulidade material, e alternativamente, sua improcedência em relação ao mérito, dadas as impropriedades do arbitramento realizado e a necessária interpretação da LC 87/06 à luz da Constituição Federal, como e ainda a improcedência em virtude na inexigibilidade do ICMS nas transferências.

Além disso, pede o cadastramento dos advogados Sacha Calmon Navarro Coelho e Eduardo Fraga , para fins de recebimento das intimações no presente feito.

Na informação fiscal às fls. 140 a 168, os autuantes em suas considerações iniciais, justificaram que o objetivo desta INFORMAÇÃO FISCAL é procurar esclarecer, inicialmente, que a auditoria desencadeada procurou por todos os meios e flexibilidades possíveis (vide intimações constantes do aludido processo) identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo a evitar ter que utilizar o procedimento de apuração do valor devido ao Fisco através do método de ARBITRAMENTO objetivando possibilitar que, didaticamente, se compreendesse os lides de eventual controvérsia que poderia ser instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal, caso o contribuinte autuado tivesse feito a apresentação das planilhas de custo de produção (em meio eletrônico), com os detalhes exigidos pelo art. 13, §4º, II da LEI COMPLEMENTAR 87/96.

Para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal (PAF), fizeram uma análise de todas as normas que envolvem a matéria sob discussão, transcrevem e citam os artigos 155, § 2º, XII, 'i', e 146, III, 'a' da Constituição Federal de 1988 e o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, os quais dão respaldo à Lei Estadual nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), bem como ao RICMS/BA (art. 56, V, 'b'), para estabelecer os elementos constitutivos dos custos de produção a serem considerados para apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual.

Em seguida, esclarecem que apesar de intimado diversas vezes, o autuado recusou-se a apresentar ao Fisco as planilhas de custo de produção (com o detalhamento exigido pela Lei Complementar 87/96), de sorte a permitir a aferição da correta base de cálculo objeto das transferências interestaduais entre os mesmos titulares, momento em que se buscaria examinar, em outro contexto, se foi efetivada a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, não restou ao Fisco alternativa senão do emprego da norma procedural denominada ARBITRAMENTO da BASE DE CÁLCULO para se encontrar o valor aproximado (espécie de média) do que deveria ter sido operacionalizado pelo Autuado.

Chamam a atenção de que no transcorrer de sua informação fiscal, a falta de recolhimento de ICMS, por parte do autuado decorreu do simples fato de que este imposto é NÃO CUMULATIVO, pois o CRÉDITO das operações de ENTRADAS são confrontados com os DÉBITOS das operações de SAÍDAS e recolhe-se este tributo pela diferença entre DÉBITO e CRÉDITO.

Nesse diapasão, frisam que se o CRÉDITO for maior que o previsto em lei, faz-se necessário a realização, pelo Fisco, do estorno do valor que foi contabilizado ou registrado indevidamente. Este estorno, nesta autuação, foi materializado através da técnica ou procedimento de ARBITRAMENTO.

Quanto a autuação, transcreveram o que consta do próprio corpo do Auto de Infração, ou seja, que realizaram auditoria objetivando verificar a base de cálculo (custo da mercadoria produzida) utilizada nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram fabricados exclusivamente pela empresa e posteriormente transferidos para a filial (autuada) localizada neste Estado, adotaram o arbitramento da base de cálculo por falta de apresentação ao Fisco de documentos fiscais e

contábeis.

Ou seja, justificaram que como o autuado não fez a abertura dos itens de CUSTO DE PRODUÇÃO para permitir ao Fisco verificar se a base de cálculo nas transferências interestaduais esta composta apenas de parte do custo de produção ou custo da mercadoria produzida, somente contendo matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, restou ao Fisco procurar encontrar essa base de cálculo de outra maneira, visando resguardar os interesses do Estado da Bahia.

Salientam que nessas situações, a lei prevê que essa base de cálculo deve ser apurada mediante o procedimento de ARBITRAMENTO, concluindo, destarte, que as transferências interestaduais foram praticadas com a base de cálculo superior à prevista na LC 87/96, ensejando a transferência para a filial baiana de um crédito fiscal acima do permitido, devendo, segundo a fiscalização, apurar o imposto pelo sistema de DÉBITO menos CRÉDITO (atendendo ao princípio constitucional da não cumulatividade), concluindo que o autuado deixou de recolher parte do imposto pertencente a este Estado.

Salienta que diante desta situação fática, procederem o estorno do crédito fiscal contabilizado a maior, de forma a corrigir a falta de recolhimento do ICMS atinente a este creditamento indevido que, neste caso, foi quantificado por meio do procedimento de ARBITRAMENTO.

Analizando a impugnação apresentada, ressaltam que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos do procedimento de ARBITRAMENTO e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

Quanto a preliminar de decadência do crédito tributário e da nulidade do auto de infração, destacam que está por demais pacificado nas decisões do Conselho de Fazenda – CONSEF, i.e., na jurisprudência administrativa baiana, que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no estatuído no artigo 173, inciso I, do CTN, combinado com o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), e observam que para complementar o referido dispositivo o Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, Lei nº 3.956/81, fixou um prazo para a homologação diferente do que está prescrito no CTN, § 5º do artigo 107-B.

Além disso, dizem que no caso de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL, não se pode falar de que foi feito o pagamento antecipado previsto nas decisões do STJ.

Assim, aduzem que como a nossa Lei (COTEB) fixou um prazo para a homologação diferente do que está previsto no CTN (§ 5º do art. 107-B) - § 5º Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação - e esse prazo é o mesmo que está fixado no art. 173, I do próprio CTN (e de igual forma também no COTEB - Art. 107-A).

Além disso, frisam que o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), prevê que “Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador”. Contudo, a legislação tributária do Estado da Bahia, utilizando a permissão contida no § 4º do art. 150 do CTN, fixou o prazo de homologação em cinco anos a contar “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, e art. 965, I, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (RICMS-BA)).

Ou seja, ressaltam que a homologação tácita, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, só ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária. No caso em comento, dizem que os valores que estão sendo cobrados foram apurados mediante a realização de uma auditoria fiscal, que detectou a apropriação de créditos fiscais de ICMS a mais que a prevista na legislação, acarretando o recolhimento a menos do ICMS

devido mensalmente, e que essa parcela do ICMS que deixou de ser recolhida foi lançada de ofício e, portanto, em relação aos valores cobrados no Auto de Infração não houve o lançamento por homologação, concluindo que não se pode aplicar o previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Registraram que no PAF A. I. nº 206891.0025/08-8 a PGE/PROFIS emitiu parecer jurídico, datado de 13.01.2011, de lavra da Procuradora Maria José Sento-Sé afirmado que deve ser obedecido a regra do COTEB, onde assevera que o art. 107 do COTEB "prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador."

No mérito, quanto a alegação de que não foram observadas as disposições contidas nos incisos I e II, § 4º, artigo 13, da Lei Complementar 87/96 na determinação do Custo Fiscal, dizem que o autuado foi intimado várias vezes para fazer a abertura da planilha de custo de produção, objetivando efetivar uma eventual glosa do excesso de crédito tomado por ter aplicado uma base de cálculo majorada, e apenas apresentou o esclarecimento abaixo (fls. 50/51): "*Informar que todas as transferências realizadas pela Acerlormital Brasil s/a, são realizadas a Preço de Custo [...]; A ora intimada, não possui as informações solicitadas referentes à composição dos custos de produção*".

Frisam que o autuado ao fazer a declaração citada, deixou evidenciado que esta deveria ser a BASE DE CÁLCULO a ser empregada para efetuar as transferências interestaduais, momento em que ficou comprovado a utilização do CUSTO TOTAL DE PRODUÇÃO ou da MERCADORIA PRODUZIDA e não apenas o somatório de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Além disso, dizem que o autuado também afirmou que não possuía as informações solicitadas na INTIMAÇÃO (composição ou detalhamento dos custos de produção) para a conferência da base de cálculo empregada nas transferências interestaduais, situação esta que entendem demonstrar não querer atender às intimações do Fisco, ao omitir esses dados, pois esse detalhamento ou essa composição dos custos de produção existem nos arquivos do autuado, haja vista que esses dados são os mesmos que o autuado importa para fazer o preenchimento da DIPJ (fl.52) entregue à Receita Federal do Brasil.

Quanto ao arbitramento em si, destaca a alegação do defendente que, equivocadamente, "[...] para que pudesse realizar o procedimento que fez, o Fisco tinha o dever de fundamentar minuciosamente as razões que o levaram a concluir que as declarações, esclarecimentos e documentos do contribuinte foram omissas ou não mereçam fé."

Acrescentam que está evidenciado nas fls.14 a 51, que o autuado foi omissivo ao prestar os esclarecimentos concernentes às diversas intimações efetivadas pelo Fisco, pois simplesmente alegou não possuir a "composição do custo de produção", de modo a detalhar o custo da mercadoria produzida, objetivando identificar os elementos de custo mencionados na referida Lei Complementar 87/96, i.e., matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Com base nisso, esclarecem que lavraram o Auto de Infração dando cumprimento ao que está previsto no artigo 22-B, da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996.

Informa que este procedimento da lei baiana está em consonância com o Parecer da PGE/PROFIS e da decisão do STJ, transcritas logo a seguir:

a) Parecer da PGE/PROFIS:

b)

**PROCESSO PGE/2011405993-0**

**SIPRO N° 157374/2008-9**

*A PGE/PROFIS, instada a se manifestar sobre consulta formulada pela Presidência do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, vem, respeitosamente, com arrimo no art. 118, I, do RPAF, externar seu OPINATIVO, fundada nas razões que passa aduzir articuladamente.*

[...]

*Percebe-se, assim, que aquele Egrégio Pretório filiou-se, indiscutivelmente, à tese de que, mesmo naquelas hipóteses em que mercadoria não sai diretamente da fábrica para a filial, passando antes pelo centro de distribuição, a base de cálculo deverá corresponder ao custo de produção, tal como previsto no inciso II, do §4º, do art. 13, da LC 87/96.*

As razões de tal posicionamento restaram minudentemente enunciadas no aresto em questão, devendo ser aqui reproduzidas, ao menos naquilo que se afigura mais relevante. Tem-se, pois, que o STJ assim decidiu, dentre outras causas, porque:

“ (...) os incisos do §4º remetem-se à atividade desenvolvida pelo sujeito passivo: no inciso I, mercantil, no II, a industrial, e, no III, a relativa a produtos primários. No caso, a atividade realizada pelo sujeito passivo é a industrial, aplicando-se o inciso II.

(...)

*No caso, a recorrente, diante da magnitude da atividade desenvolvida e com a finalidade de aumentar sua eficiência, desmembrou do núcleo fabril o setor de distribuição de mercadorias entre suas unidades, cirando o Centro de Distribuição, localizado em São Bernardo do Campo-SP. Se não fosse esse desmembramento, não haveria qualquer dúvida de que a base de cálculo do ICMS na transferência da mercadoria entre São Paulo e Rio Grande do Sul aquela prevista no inciso II: 'o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento', já que estaria diretamente atrelada ao caráter industrial da atividade desenvolvida pelo recorrente.*

O acórdão registra que também houve operações diretas (entre fábrica e filial-RS) que observaram esse inciso e tiveram por base de cálculo o custo da mercadoria produzida. Todavia, quando a transferência de mercadorias ocorreu entre estabelecimentos distintos (Fábrica e Centro de Distribuição), pertencentes ao mesmo titular, destinados à mesma atividade ou, em outras palavras, os estágios da cadeia produtiva se realizam em estruturas apartadas, mas pertencentes à mesma sociedade empresária, decidiu que deve incidir igualmente o inciso II ('o custo da mercadoria produzida').

*Ora, se o mero desmembramento dessa atividade pudesse alterar base de cálculo do tributo haveria insegurança jurídica quanto ao montante devido a cada uma dos Estados envolvidos na transferência interestadual, com séria ameaça, inclusive, à estabilidade do pacto federativo.*

Além disso, conforme ocorre nos autos, se a base de cálculo for o valor da entrada mais recente, permite-se ao sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier, o que não se harmoniza com o espírito da norma. Com efeito, a majoração da base de cálculo no Estado de origem direciona para ele uma maior parcela do valor do ICMS, competindo ao Estado de destino apenas certificar a compensação dos créditos. Evidentemente a vontade do sujeito passivo, desmembrando a estrutura produtiva, não podes ser suficiente para alterar a base de cálculo do imposto e nem a sua sujeição ativa.

(...)

*Argumenta a recorrente, para pleitear a aplicação do inciso I, que se deve ter em conta a alegada autonomia dos estabelecimentos e a caracterização da natureza mercantil do Centro de Distribuição.*

(...)

*Entretanto, conforme demonstrado, a operação realizada entre o Centro de Produção e o Centro de Distribuição não ostenta natureza tipicamente mercantil, pois este último não adquire produtos para repasse a terceiros. Constitui, na verdade, apêndice do*

*parque industrial, fase da cadeia produtiva, deslocado fisicamente apenas para aumentar a eficiência da produção.*

*Ocorrendo apenas a movimentação da mercadoria dentro do mesmo Estado, o Centro de Distribuição deve ser compreendido como mero prolongamento da atividade iniciada no estabelecimento fabril, e a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida (artigo 13, §4º, II, da LC 87/96), como decidiu o acórdão recorrido. (grifos não originais)*

*O que se depreende, dos termos em que lançada a referida decisão, é que o STJ entendeu que as determinações constantes do referido art. 13, §4º devem ser apreendidas à luz das atividades desenvolvidas pela sociedade empresária com um todo, e não por cada estabelecimento integrante daquela mesma estrutura produtiva.*

*Noutras palavras, conforme a orientação emanada do STJ, para se saber qual inciso aplicar dentre aqueles do dispositivo supracitado, a atividade a ser considerada é aquela que caracteriza o titular dos estabelecimentos, assim entendido como a unidade produtiva que agrupa todas as filiais. Tratando-se o titular, pois, de um empreendimento de feição e objetivo industrial - ainda que as suas atividades incluam, evidentemente, como corolário natural, a consectária distribuição e comercialização dos produtos fabricados -, a base de cálculo será aquela prescrita pelo inciso II do referido artigo, qual seja o custo de produção.*

*E, note-se, segundo tal entendimento externado pelo STJ, desimportaria qual particular etapa da cadeia produtiva estaria a ser especificamente desempenhada por cada um dos estabelecimentos do mesmo titular envolvidos na operação, seja porque, como já dito, deve-se ter como ponto de partida a atividade que identifica a sociedade empresária, ou porque, como também ressaltado no acórdão escrutinado, as funções desenvolvidas pelas filiais constituem fases de um mesmo encadeamento produtivo, natural prolongamento das atividades do estabelecimento fabril propriamente dito, e exteriorização do escopo industrial de que se reveste a entidade empresarial.*

*Pois bem. Sendo certo que, em casos que tais, o STJ chancelou a utilização do custo de produção a título de base de cálculo, e que tal posicionamento mostra-se amplamente favorável à posição do Estado nas autuações mencionadas na consulta ora examinada, não se me afigura subsistente qualquer margem para sustentação de entendimento diverso, máxime quando se trata veredito apoiado em fundamentos perfeitamente razoáveis e juridicamente sustentáveis.(destaques acrescentados).*

[...]

b) Decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ

*a) RECURSO ESPECIAL N° 1.109.298 - RS (2008/0279009-9)*

**RELATOR : MINISTRO CASTRO MEIRA**

**EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO.**

**ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.**

*1. Discute-se a base de cálculo do ICMS em operações efetuadas pela recorrente entre a Fábrica (SP), o Centro de Distribuição (SP) e a Filial situada no Rio Grande do Sul. Precisamente, a controvérsia refere-se à base de cálculo adotada na saída de produtos do Centro de Distribuição com destino ao Estado gaúcho, o que demanda a interpretação do artigo 13, § 4º, da LC 87/96.*

*2. [...]*

*3. Constatou o aresto que, na saída das mercadorias do Centro de Distribuição paulista, a recorrente registrava como valor das mercadorias um preço superior ao custo de produção, próximo ou maior*

*do que o valor final do produto (nas alienações ocorridas entre a Filial gaúcha e o comércio varejista ou atacadista daquele Estado).*

4. *A sociedade empresária recolheu aos cofres paulistas ICMS calculado com base no valor majorado, gerando crédito na entrada dos bens na Filial do RS, onde a alienação das mercadorias a terceiros acarretou débito de ICMS, que acabou compensado com os créditos anteriores pagos ao Estado de São Paulo. Em consequência, concluiu o acórdão recorrido: "... o Estado de origem acaba ficando com todo o imposto, e o Estado de destino apenas com o dever de admitir e compensar os créditos do contribuinte" (fl. 1.172v).*

5. *A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular - artigo 13, § 4º, da LC 87/96.*

6. *Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).*

7. *Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier.*

8. *A apuração do valor da base de cálculo pode ser feita por arbitramento nos termos do artigo 148 do CTN quando for certa a ocorrência do fato imponível e a declaração do contribuinte não mereça fé, em relação ao valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados. Nesse caso, a Fazenda Pública fica autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa, exatamente o que ocorreu no caso, em que foi utilizado o próprio Livro de Inventário do Centro de Distribuição.*

Transcreveram o artigo 148, do Código Tributário Nacional (CTN) para deixar evidenciada a possibilidade do emprego do ARBITRAMENTO:

Para mostrar que não utilizaram unidade de grandeza diferente para o cálculo do custo fiscal, argüiram o seguinte:

(1) quanto ao veículo normativo (*Lei Complementar*) necessário e imprescindível para definir e fixar a base de cálculo do ICMS;

(2) quanto a não permissão para alteração do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 por regra estadual (*lei ordinária, decreto etc.*);

(3) quanto ao que concerne à taxatividade ou literalidade do comando do citado art. 13 da LC, ou seja, que não se trata de norma simplesmente exemplificativa; e, por fim,

(4) quanto à possibilidade do emprego do ARBITRAMENTO, em consonância com a previsão estatuída no Código Tributário Nacional (CTN).

Quanto a alegação de que as multas foram exorbitantes e que devem ser, no mínimo, reduzidas, argumentam que tais multas são exatamente aquelas previstas na lei baiana.

Em suas considerações finais, argumentam que caso o autuado tivesse atendido às INTIMAÇÕES efetivadas, deixando de esquivar-se ou omitir-se para fazer a apresentação das planilhas de custo

de produção com o detalhamento previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96, a questão de fundo que poderia ser debatida neste P.A.F. consistiria em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

Comentam que o procedimento do autuado vai de encontro com o pacto federativo, pois, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Lembram que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS, na forma prevista no art. 13, §4º, II, da Lei Complementar 87/96.

Destacam que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, "i (para o ICMS)", bem como no art. 146, III, "a" (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

Frisam que, alicerçada na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal (art. 18 da CF/88) e lastreado no texto Constitucional e na LC 87/96, é natural e evidente que:

*(1) ao detectar operações interestaduais de transferência de produtos industrializados em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a consequente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito, (2) o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (auto de infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável. Foi o que os Autuantes fizeram ao aplicar o procedimento de ARBITRAMENTO da base de cálculo, por força da falta de colaboração da Autuada em entregar as planilhas de custo de produção com os detalhes exigidos pela mencionada LC 87/96.*

Expressam seu entendimento de que da inteleção das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96, o legislador adotou um comando bastante específico, qual seja o da não admissão de nenhum outro tipo ou elemento de custo de produção além dos elencados no dispositivo acima, i.e., matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento.

Constroem, assim, o seguinte pensamento: *os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., podem e devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando ou possibilitando, como mencionado alhures, o subsequente estorno do crédito tomado a maior de ICMS, mesmo que mediante o procedimento de ARBITRAMENTO, e isto é materializado em um processo normal de auditoria ou fiscalização, momento em que se detecta que o respectivo crédito fiscal foi registrado indevidamente na escrita da empresa ou do estabelecimento destinatário das mercadorias.*

Concluem solicitando a PROCEDÊNCIA TOTAL do Auto de Infração.

## VOTO

Preliminarmente, analisando a argüição decadência dos fatos geradores do período de janeiro a março de 2007, verifico que não assiste razão ao defendant, senão vejamos.

A discussão reside pois na possibilidade ou não de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao período citado, ante a disposição do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

A controvérsia que se estabelece, por conseguinte, não diz respeito à matéria das exigências naquele período. Instaura-se em questionamento jurídico, quer seja, se houve ou não lançamento válido pelo Fisco, diante da regra de caducidade do direito de o Fisco de constituir o crédito tributário.

Consoante o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

Já o parágrafo único do mesmo artigo reza que "o direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento".

Ou seja, o entendimento no âmbito do CONSEF é de que a regra geral em matéria de decadência, no que toca ao ICMS, é de que o fisco tem 05 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se venceu o prazo para pagamento fixado na legislação, para formalizar o crédito tributário respectivo não pago no todo ou em parte à época própria, sob pena de caducidade do direito ao crédito pelo seu não exercício.

No presente caso, para o crédito tributário vencido no citado período (janeiro a dezembro de 2007), considerando-se que o lançamento ocorreu em 18/12/2012, a contagem de prazo para a Fazenda Pública proceder à constituição do crédito tributário iniciou-se em 01/01/2007, findando-se em 31/12/2012. Logo, o lançamento foi feito dentro do prazo decadencial.

Ainda em preliminar, verifico que, no plano formal, a autuação fiscal está em conformidade com a legislação tributária, não lhe faltando fundamentação legal, visto que os fatos descritos no Auto de Infração estão de acordo com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14/03/1997, e alterações posteriores, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96, e acompanhados das respectivas provas representadas por demonstrativos e levantamentos elaborados pela fiscalização, além de cópias de intimações e de emails trocados com o contribuinte.

Portanto, o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, a ação fiscal que desencadeou no auto de infração, visou a apuração da base de cálculo nas operações interestaduais de transferências de mercadorias, ou seja, a apuração do custo de transferências, na forma prevista no art. 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96.

Deste modo, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias de outros estabelecimentos para o estabelecimento autuado localizado neste Estado.

A base imponível constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, por conter a dimensão da obrigação, quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às

operações com mercadorias, aplicáveis são as regras da LC 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 estabelece que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes, conforme se verifica em seus artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e 146, inciso III, alínea “a”.

Assim sendo, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96.

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

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

*I – o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento;*

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente".*

Desta forma, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo.

No caso em comento, por se tratar de transferências entre filiais para o estabelecimento autuado, o legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo *"o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento"*, dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O valor ao qual faz referência o legislador é exatamente o valor do custo da mercadoria contendo os custos acima citados. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, citadas pelo autuado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias dos centros distribuidores localizado em outros Estados, para o contribuinte pertencente ao mesmo titular localizado neste Estado, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento produtor e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o valor correspondente ao *"o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento"*, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Obedecendo a legislação tributária acima citada, em processo que tratam sobre esta matéria, a fiscalização para a realização da auditoria fiscal utiliza para a definição da base de cálculo o somatório de matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, na forma prevista no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, tomando por base a planilha de custos da mercadoria produzida fornecida pelo contribuinte.

No presente caso, pelo que consta na inicial a fiscalização ficou impedida de apurar a base de cálculo nas saídas em transferências de outros Estados da Federação, visto que o autuado não atendeu à intimação constante à fl.14, para o fornecimento de planilha com a composição dos custos de produção (custo da mercadoria produzida) que foram transferidas no exercício de 2007 para o estabelecimento autuado neste Estado.

Disso decorrente, a fiscalização não teve outra alternativa a não ser adotar o arbitramento para determinar a base de cálculo neste processo.

Ressalto que o arbitramento é uma medida extrema adotada para apuração da base de cálculo, com sede no próprio CTN, (artigo 148), na Lei estadual do ICMS - Lei nº 7014/96 (art. 22 § 1º incisos I e II), ora vigente. Mas, no caso restou provada a impossibilidade de aplicação dos roteiros normais de fiscalização.

A legislação permite que a fiscalização apure a base de cálculo do imposto por meio de arbitramento quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação fiscal e não for possível apurar o montante real da base de cálculo.

No presente caso, observo que o arbitramento adotado pelos autuantes encontra amparo no artigo 22-B, da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, abaixo transscrito, havendo desta forma legitimidade na aplicação do arbitramento para a apuração de utilização de créditos fiscais indevidos.

*Art. 22-B. A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS admitida nos termos do § 4º do art. 13 da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, para efeito de apropriação de crédito fiscal nas transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, oriundas de outra unidade da Federação, quando a empresa não fornecer os arquivos magnéticos para a apuração do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida.*

*Parágrafo único. O arbitramento da base de cálculo nos termos do caput será feito da seguinte forma:*

*I - nas transferências de mercadorias adquiridas de terceiros, considerando a recuperação de tributos incidentes nas operações anteriores, a base de cálculo será o valor correspondente a 85% (oitenta e cinco por cento) do valor da operação, implicando em estorno de 15% (quinze por cento) do crédito fiscal destacado na nota fiscal;*

*II - nas transferências de mercadorias produzidas pela própria empresa, a base de cálculo será encontrada pela aplicação, sobre o valor da transferência, do percentual relativo ao somatório do valor da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra sobre o custo total do produto vendido, informados na Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - DIPJ, admitindo-se como crédito fiscal o valor encontrado pela aplicação da alíquota interestadual sobre a base de cálculo arbitrada.*

Quanto ao arbitramento adotado pelos autuantes, constatei que o cálculo foi feito através da Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) de 2008 – Ano Calendário de 2007, entregue à Receita Federal do Brasil, tomando por base os números correspondentes ao custo de matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, e excluídos os demais custos, cujo total obtido foi calculado o percentual do desse custo em relação ao custo total dos produtos declarados na DIPJ, obtendo, assim, o percentual de 72,36% a título de custo, que foi considerado para o cálculo da base de cálculo arbitrada, conforme detalhado na planilha constante à fl. 12 dos autos.

Nestas circunstâncias, concluo que o arbitramento da base de cálculo neste processo encontra amparo legislação citada, posto que, não foi possível apurar o montante real da base de cálculo, em face da falta de entrega dos documentos necessários para a apuração do custo da mercadoria

produzida, mais precisamente a planilha de custos de produção, cujo cálculo não merece qualquer reparo, porquanto foi cumprido o dispositivo legal acima, e o autuado não apontou erros nos números.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, apurou a base de cálculo em valores não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais, pelo estabelecimento autuado, do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido, de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, inciso II e com o art. 97, inciso VIII do RICMS/97.

Com relação à infração 02, a acusação fiscal é de que o contribuinte deixou de fornecer informações através de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária, requeridos mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas, sendo aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória.

Verifico que consta na descrição do fato que a multa foi aplicada porque o autuado deixou de entregar os meios eletrônicos ou magnéticos previstos em lei. Portanto, o motivo determinante para a aplicação da multa no valor de R\$177.514,18, equivalente a 1% sobre o montante das operações de entradas do período (2007), foi o descumprimento de obrigação acessória relativa ao fato de que o contribuinte não atendeu à intimação constante as fls.14/15 dos autos. Verifico que o cálculo da multa encontra-se especificado na folha 06, onde foi considerado como base de cálculo o montante das entradas, no total de R\$17.751.418,38, e sobre esse valor aplicado o percentual de 1% previsto no inciso XII-A, “j” do art.42 da Lei nº 7.014/96, resultando no valor de R\$177.514,18, valores esses não contestados pelo autuado.

De acordo com a legislação do ICMS, a qual recepcionou o disposto no Convênio ICMS 57/95 e suas alterações posteriores, o contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados, é obrigado a apresentar, quando solicitado, a documentação minuciosa, completa e atualizada do sistema, contendo descrição, gabarito de registro (“layout”) dos arquivos, listagem dos programas e as alterações ocorridas no exercício de apuração, relativamente à totalidade das operações de entradas e de saídas de mercadorias ou das prestações realizadas, inclusive o inventário das mercadorias, produtos, matérias primas e embalagens (art. 685, combinado com os arts. 708-A e 708-B, do RICMS/97).

O art. 708-B estabelece que: “O contribuinte fornecerá ao fisco os documentos e o arquivo magnético de que trata este capítulo, sempre que for intimado, no prazo de 5 dias úteis contados da data do recebimento da intimação, sem prejuízo do acesso imediato às instalações, equipamentos e informações em meios magnéticos”. O arquivo magnético deverá ser entregue devidamente criptografado e validado eletronicamente por programa disponibilizado pela Secretaria da Fazenda, com todos os registros correspondentes às operações desenvolvidas pelo contribuinte, inclusive os dados referentes a itens de mercadoria.

Assim, todos os contribuintes autorizados ao uso de SEPD, exceto os autorizados somente para escrituração do livro Registro de Inventário, estão obrigados a entregar o arquivo magnético contendo os dados referentes aos itens de mercadoria constantes dos documentos fiscais e registros de inventário nos meses em que este for realizado. O arquivo magnético deverá ser entregue via Internet através do programa Validador/Sintegra, que disponibilizará para impressão o Recibo de Entrega de Arquivo Magnético chancelado eletronicamente após a transmissão; ou na Inspetoria Fazendária do domicílio do contribuinte, acompanhado do Recibo de Entrega de Arquivo Magnético gerado pelo programa Validador/Sintegra, após validação, nos termos do Manual de Orientação para Usuários de SEPD de que trata o Conv. ICMS 57/95.

Portanto, no caso em comento, através da documentação que instrui o processo, e do que consta na descrição dos fatos, a autuação obedeceu ao devido processo legal, pois, está precedida de

intimação expedida ao contribuinte para apresentação de informação em meio magnético das informações constantes na intimação à fl. 14, sendo concedido o prazo legal de 05 dias úteis para atendimento do pedido da fiscalização.

O autuado não negou o fato, porém, suscitou o cancelamento ou redução da multa por considerá-la de caráter confiscatório, questão que será apreciada ao final deste voto.

Nestas circunstâncias, restando caracterizada o descumprimento de obrigação acessória em questão, observo que, a ação fiscal atendeu integralmente ao disposto no artigo 708-A do RICMS/97, e calculou corretamente o débito à alíquota de 1% sobre o total das entradas do período, conforme previsto no art. 42, XIII-A, “j”, da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei (BA) nº 10.847/07, que reza *in verbis*:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

...

*XIII-A - Nas infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados:*

...

*j) R\$ 1.380,00 (um mil trezentos e oitenta reais) pela falta de entrega, nos prazos previstos na legislação, de arquivo eletrônico contendo a totalidade das operações de entrada e de saída, das prestações de serviços efetuadas e tomadas, bem como dos estornos de débitos ocorridos em cada período, ou entrega sem o nível de detalhe exigido na legislação, devendo ser aplicada, cumulativamente, multa de 1% (um por cento) do valor das saídas ou das entradas, o que for maior, de mercadorias e prestações de serviços realizadas em cada período de apuração e/ou do valor dos estornos de débitos em cada período de apuração pelo não atendimento de intimação subsequente para apresentação do respectivo arquivo;*

Cumpre observar que a data da ocorrência para fins da multa foi consignada incorretamente no demonstrativo de débito em 31/12/2007, quando o correto é 19/09/2012, data dilatada para atendimento da intimação, conforme email à fl.18 dos autos.

Quanto ao pedido para redução ou cancelamento das multas aplicadas pelo descumprimento da obrigação principal e acessória, por considerá-la confiscatórias, ressalto a legalidade das mesmas, tendo em vista que estão previstas no artigo 42, inciso IV, “i”, e XIII-A, “j”, da Lei nº 7.014/95, não podendo ser acatado o pedido de sua exclusão ou redução, visto que a penalidade imposta está vinculada às infrações cometidas, e este órgão julgador não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159 do RPAF/99. No caso da multa por descumprimento da obrigação acessória, o pleito do contribuinte para cancelamento ou redução não encontra amparo no § 7º do art.42, da lei citada.

No que tange ao pedido do sujeito passivo para que todas as comunicações e notificações relativas ao presente feito sejam encaminhadas também para o endereço de seus advogados que subscrevem a peça defensiva (Sacha Calmon Navarro Coelho e Eduardo Fraga), para fins de recebimento das intimações no presente feito, não existe óbice para atendimento de tal pedido, desde que seja cumprido o disposto no artigo 108 do RPAF/99.

Ante o exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0050/12-0**, lavrado contra

**ARCELORMITTAL BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$350.717,78**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “i”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$177.514,18**, prevista no inciso XIII-A, “j”, do citado dispositivo legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de junho de 2013.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA