

**A. I. Nº** - 206891.0010/13-7  
**AUTUADO** - ARCELORMITTAL BRASIL S/A  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO S. CARNEIRO, PAULO CESAR DA S. BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 24/10/2013

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0258-03/13

**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.** Procedimento fiscal efetuado com base no art. 22-B da Lei nº 7.014/96, considerando a impossibilidade de desenvolver a fiscalização do estabelecimento para apurar 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. Justifica-se o arbitramento, tendo em vista que não foi apresentado planilha de custos, impossibilitando saber se a base de cálculo nas transferências está em conformidade com a LC nº 87/96. 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.** Ficou comprovado nos autos que o contribuinte deixou de apresentar os arquivos magnéticos, quando solicitado pela fiscalização. Fato não negado pelo sujeito passivo. Infração caracterizada. 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, lavrado em 09/04/2013, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$1.023.385,71, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01: Falta de recolhimento do ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil, nos meses de janeiro a dezembro de 2008. Valor do débito: R\$767.210,06. Multa de 100%.

De acordo com a descrição dos fatos, o autuado foi intimado onze vezes e não atendeu às intimações para entrega das planilhas com o custo da mercadoria produzida, contendo os detalhes previstos no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96.

O critério utilizado para o arbitramento do valor da base de cálculo foi exatamente o livro de Inventário do Centro de Distribuição do autuado, que discrimina o custo da mercadoria produzida. O autuado declarou que não possui as informações solicitadas referentes à composição dos custos de produção; que todas as transferências são realizadas a preço de custo,

e os respectivos valores das mercadorias encontram-se informadas no livro Inventário. Após a efetivação de onze intimações, restou como alternativa única a efetivação do arbitramento.

**Infração 02:** Deixou de fornecer arquivos magnéticos exigidos mediante intimação com informações das operações ou prestações realizadas. Multa de 1% sobre as operações de entradas por transferências interestaduais no exercício de 2008, totalizando R\$256.175,65.

O autuado apresentou impugnação às fls. 110 a 129 do PAF. Inicialmente, faz um breve relato sobre a autuação, dizendo que a fiscalização deste Estado lavrou o presente auto de infração, sob a premissa de que a empresa teria, no período de janeiro a dezembro de 2008, deixado de recolher ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude de suposta falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil (infração 01), e falta de entrega de arquivo magnético, exigido mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas (infração 02).

Alega que o presente lançamento não merece prosperar, porque, decorrido (parcialmente) o prazo decadencial do direito do Fisco de lançar, e pela impossibilidade lógica de recolhimento a menos de ICMS, dado o custo adotado pela empresa abarcar o único custo possível, sendo equivocada a interpretação dada pela Fiscalização quanto ao previsto na Lei Complementar 87/96, e diante dos limites da metodologia adotada pela Fiscalização.

Quanto à decadência parcial do crédito tributário, alega que a exigibilidade do direito de crédito da Fazenda Pública depende do ato jurídico do lançamento. Diz que o STJ já pacificou - em sede de recurso especial representativo de controvérsia - o entendimento de que:

- a) Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, como o que ora se discute, o prazo decadencial para que o Fisco formalize o crédito pela via do lançamento é quinquenal, e conta-se do fato gerador.
- b) Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por ofício tal prazo também é de cinco anos, mas contados: b.1) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele não ocorre sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; b.2) a partir da ocorrência do fato gerador, nos casos de pagamento antecipado previsto em lei.

Diz que no caso do ICMS, concomitante ou precedente ao aludido “pagamento” é realizado uma série de deveres instrumentais no interesse da fiscalização e da arrecadação que também devem ser homologados pelo Fisco. Salaria que nem sempre haverá o dever de efetuar o pagamento do ICMS, pois diante das peculiaridades inerentes ao regime jurídico do imposto, sob a sistemática da apuração de débito e crédito, não raramente, simplesmente inexistirá saldo de imposto a pagar.

Afirma que, mesmo não havendo o que pagar, a legislação impõe ao sujeito passivo o cumprimento antecipado de uma série de obrigações a serem homologadas pelo Fisco. Transcreve o art. 24, incisos I, II e III da Lei Complementar nº 87/96 e destaca que a liquidação da obrigação principal do ICMS (isto é, o pagamento do imposto), no mais das vezes, se dá mediante a compensação entre débitos e créditos, sendo que o pagamento propriamente dito, efetuado em dinheiro no prazo de vencimento fixado pela legislação, constitui uma das formas de liquidação. No caso do ICMS, o que o Fisco homologa não é o pagamento em si, mas o conjunto de atividades que lhe permite constituir o crédito tributário uma vez que, nestas hipóteses, há, de fato, o que o Fisco homologar. Quando da escrituração das notas fiscais glosadas (relativas a tributo sujeito a lançamento por homologação) o Impugnante realizou o procedimento de apuração dos créditos, prestando todas as informações necessárias para a constituição do crédito tributário pelo Fisco, através da homologação. Em suma, havia o que o Fisco homologar. A partir de tal escrituração, nasceu para o Fisco o direito potestativo de constituir o crédito. Mantendo-se inerte pelo prazo de cinco anos há a homologação tácita do crédito tributário, caducando o direito fiscal de operar lançamentos suplementares, pois que extinto o crédito tributário e, com ele, a obrigação, nos

moldes do art. 156, V, do CTN. O defendente entende que no caso em tela, o procedimento de apuração dos créditos, levado a efeito pelo contribuinte, e informado ao Fisco com a escrituração dos documentos fiscais, é o *dies a quo* do prazo decadencial, pois, o Fisco não homologa o pagamento em si, mas o conjunto de atividades que lhe permitem constituir o crédito tributário, *in casu*: a correção do crédito apropriado.

Sobre esta matéria, cita a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e afirma que o prazo para a Administração Tributária realizar o lançamento no caso em questão é de 05 (cinco) anos da escrituração do documento fiscal, sob pena de decadência do crédito tributário, e a constituição definitiva do crédito ocorreu, conforme se depreende do auto de infração, em 23 de abril de 2013, data na qual o impugnante foi notificado do mesmo.

O defendente alega que constatou equívocos quanto à composição dos valores de transferência. Diz que em relação às conclusões dos autuantes, as seguintes premissas encontram-se equivocadas:

1. Conquanto haja previsão legal de incidência do ICMS sobre transferências entre filiais na LC 87/96, o STJ já sumulou que inexistente fato gerador do imposto em tais operações, dada a ausência de mudança de titularidade, e, conseqüentemente, de circulação jurídica de mercadoria (Súmula 166).
2. De todo modo, e agindo conservadoramente, a empresa sempre destaca e recolhe o imposto sobre tais operações, o fazendo segundo o custo contábil, dimensão que abarca o custo de transferência exposto na LC 87/96.
3. Não há qualquer ganho financeiro ou fiscal por parte da empresa além da redução de riscos de autuação caso não destacasse e recolhesse o imposto.
4. A presente autuação é o retrato vivo da insegurança jurídica que assola este país, pois a empresa calcula a base de cálculo do ICMS na forma da lei complementar e conforme determina o Estado de Origem, mas o Estado de Destino entende que outra é a base de cálculo e insiste em estornar os créditos, ou seja, a empresa corre o sério risco de pagar duplamente, o que não pode ser concebido num Estado Democrático de Direito.
5. Não há sentido jurídico algum – admitir a tributação das transferências entre estabelecimentos do mesmo titular – que a base de cálculo seja inferior ao custo contábil, criando uma contabilidade paralela e sem lógica para tais casos.

Entende que a base de cálculo no caso em questão deve ser o valor do custo contábil e não uma parcela inferior a isso. Se assim não for, parte do custo incorrido num Estado (origem) servirá de base de cálculo no outro (destino), indo de encontro a tudo que os próprios Estados defenderam até hoje. O defendente apresenta o conceito de custo contábil, citando ensinamentos de Eliseu Martins e afirma que dentre os diversos sistemas disponíveis de mensuração de custos, o mais consentâneo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos é o método de custeio real por absorção. Nesse sentido, fala sobre a lição dos professores da FEA-USP, em seu *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. Também comenta sobre o critério aceito pela legislação do IRPJ, transcrevendo os arts. 289 a 294 do RIR/99. Diz que a Receita Federal, no Parecer Normativo CST nº 6/79, igualmente prega o respeito ao custo contábil, e que, salvo disposição expressa em contrário, um dispositivo de lei que invoque o conceito de custo para a avaliação de um item do ativo deve ser entendido como aludindo ao custo contábil, apurado segundo o método do custeio por absorção.

Sobre a questão posta na Lei Complementar 87/96, alega que a mencionada lei traz uma base de cálculo genérica para a transferência entre estabelecimentos dentro do mesmo Estado, sejam eles de mesmo titular ou de titular distinto. Salienta que no caso de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, a LC nº 87/96 trouxe base de cálculo própria, conceituada de acordo com características específicas e expressamente enunciadas no art. 13, § 4º, que não se limitou, nessa hipótese, a defini-la como valor da operação. Diz que o inciso II, aplicável para as transferências originárias de estabelecimentos industriais, na visão da fiscalização, reduz o conceito de custo próprio da contabilidade, pois desconsidera na sua formação diversos custos,

principalmente os indiretos, para resumi-lo aos custos com matéria-prima e material secundário (espécies de custos de aquisição), e mão-de-obra e acondicionamento (espécie de custos de produção), mas entende que os termos ali constantes são meramente exemplificativos, e se assim não fossem, a LC nº 87/96:

- a) ficaria aquém das possibilidades econômicas de mensuração do fato gerador do ICMS nas transferências interestaduais, pois deixaria de incluir na base de cálculo vários custos para a colocação do produto na condição de ser transferido (adotar-se-ia um critério de custo específico para as transferências que é inferior ao “custo de produção” apurado pelas normas gerais da contabilidade);
- b) tal procedimento feriria, de morte, o pacto federativo, pois custos incorridos naquele estabelecimento não seriam inclusos e, com isso, a base de cálculo do ICMS daquele estabelecimento seria quantificada a menor.

O defendente apresenta as seguintes conclusões:

- 1) Nas transferências de mercadorias entre filiais, o preço de transferência será o custo, visto que não pode haver margem de lucro, dada a inexistência, a rigor, de negócio jurídico oneroso.
- 2) A LC 87/96 indica que a base de cálculo deverá ser composta pelo custo da mercadoria, indicando que ele deve ser entendido como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.
- 3) Caso o rol indicado seja interpretado como um rol exaustivo, e não exemplificativo, tal linha de interpretação estará em desconformidade com a Constituição Federal, pois, a rigor, permitirá que, nos casos em que o custo contábil superar o custo ajustado por apenas as rubricas indicadas, o Estado de destino seja prejudicado, em rompimento com o Pacto Federativo.

Também afirma que o custo contábil da mercadoria recebida poderá diferir do valor da NF, sempre que o custo da LC nº 87/96 divergir do efetivo custo de produção. Que não há outra alternativa, não se pode cogitar que a tese defendida pela Fiscalização que lavrou o auto de infração vingue, pois se isso ocorrer, será mais um caso gravíssimo de ferimento ao pacto federativo, ao Estado Democrático de Direito, bem como a segurança jurídica, pois a empresa será responsável por recolher valores em duplicidade (uma vez que já recolhido no Estado de Origem) e, como se não bastasse, a própria não cumulatividade, pois a empresa somente está se creditando daquilo que pagou no Estado de Origem. Sobre o tema cita o posicionamento da Subsecretaria da Receita do Estado do Rio de Janeiro, e em São Paulo, diz que a Decisão CAT 05/2005 deixa evidente o posicionamento daquele Estado.

Em relação aos cálculos efetuados pelos autuantes, alega que a metodologia de cálculo adotada para o lançamento é, em larga medida, questionável. Que é preciso admitir 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.

Informa que na transferência de um novo produto, sem custo de produção conhecido naquele momento, deve-se idealmente, em respeito à periodicidade mensal da composição dos custos contábeis e da própria periodicidade mensal da apuração do ICMS, levar-se em conta o último custo de produção conhecido, i.e., o do mês mais próximo da data da transferência. Diz que é precisamente por isso que surge o grande equívoco do cálculo que compõe o auto de lançamento: para compor o cálculo do crédito que seria permitido, o Fisco aplica a alíquota do imposto a uma base de cálculo resultante da multiplicação da base de cálculo das transferências segundo o livro de Entradas e de uma base de cálculo arbitrada, calculada segundo um percentual genérico obtido por meio de dados anuais, e não mensais, decorrentes das informações da DIPJ (doc. 04). Diz que em todos os meses, o percentual arbitrado pelo Fisco é sempre o mesmo: 62.150%. Por isso, o lançamento incorre em vício material, não condizente com as obrigações decorrentes dos arts. 3º e 142 do CTN, que transcreveu.

O defendente alega, ainda, que os cálculos fiscais denotam violação do art. 148 do CTN. Afirma que apesar de não admitir textualmente e nem de motivar o seu procedimento no mencionado art. 148 do CTN, como deveria, o que a Fiscalização fez foi arbitrar a base de cálculo que entende por devida, e tal procedimento, contudo, só pode ser feito se observadas as condições expostas no referido art. 148 do CTN.

O impugnante pede desculpas, informando que ao entregar a ficha da DIPJ para a Fiscalização, sem intenção, puxou uma ficha que não foi enviada, mas elaborada antes da declaração para servir de suporte. Informa que a ficha correta consta em anexo e altera sensivelmente o arbitramento realizado. Diz que mesmo com a ficha correta, não faz sentido a Fiscalização retirar do custo parcelas como “*encargos de amortização*”, pois somente se pode retirar o que foi incluído e este item jamais foi incluído no custo industrial da empresa (trata-se de ágio reconhecido pela Companhia e que nada tem relação com o presente caso). Diz que também não faz sentido a Fiscalização – mesmo com sua visão equivocada da Lei Complementar – deixar de fora parcelas importantes do custo e que fazem parte do conceito de material secundário.

Conclui que nulo é o lançamento, porque baseado em arbitramento, feito sem um critério adequado. Caso assim não entenda, o que o defendente admite apenas por argumentar, diz que o crédito tributário deve ser revisto para patamares razoáveis, porque o arbitramento atingiu patamares muito acima do que poderia se cogitar como devido.

Em relação às penalidades aplicadas, o defendente alega que nenhuma das penalidades poderá ser cobrada em virtude da decadência do direito do Fisco de lançar. Quanto ao mérito propriamente dito da autuação, tampouco poderá prosperar a penalidade se reconhecida a improcedência da autuação.

Quanto à multa por falta de entrega ou entrega insuficiente de arquivo eletrônico (infração 02), alega que deve ser afastada diante de sua capitulação genérica e também em virtude da sua base de cálculo com fito claramente arrecadatório, contrário, portanto, à lógica e sentido das multas tributárias.

Especificamente quanto à multa sobre o valor do imposto arbitrado, de 100% sobre o valor do imposto, o autuado lembra que, conforme ampla doutrina e jurisprudência, multas de tal monta ofendem a vedação de confisco, além dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, devendo, por isso, ser canceladas. Apenas por argumentar, diz que a jurisprudência citada, de uma maneira geral, entende como não-confiscatória a multa de 30% sobre o valor do tributo, por isso, requer sejam reduzidas as penalidades do caso em tela para este patamar. Ato contínuo, entende que a redução também se impõe em virtude do que comanda o art. 108, IV, do CTN.

Por fim, o defendente requer seja cancelado o presente lançamento, tanto em virtude da decadência (improcedência parcial) quanto por nulidade material e improcedência em relação ao “mérito propriamente dito”, dadas as impropriedades do arbitramento realizado e a necessária interpretação da LC 87/96 à luz da Constituição Federal (improcedência integral).

Quanto às multas aplicadas, o defendente espera sejam afastadas, ou ao menos reduzidas, segundo os fundamentos expostos. Protesta provar o alegado por todos os meios de prova aceitos pelo Direito. Requer, por fim, o cadastramento do nome dos advogados Sacha Calmon Navarro Coelho, OAB/MG nº 9.007, e Eduardo Fraga, OAB/BA 10.658, para fins de recebimento das intimações no presente feito, sob pena de nulidade (art. 236, §1º do CPC).

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 166 a 193 dos autos. Nas considerações iniciais, dizem que o objetivo da informação fiscal é procurar esclarecer que a auditoria desencadeada procurou por todos os meios e flexibilidades possíveis identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS 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 lindes 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, dizem que é imprescindível analisar as diversas nuances que envolvem essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações. Transcrevem os arts. 146, III, “a” e “b” e 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, e dizem que em obediência ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Afirmam que, do texto positivado, pode-se concluir, sem resquício de dúvidas, que a lei complementar fixou os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações.

Entendem que em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando, portanto, a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Quanto aos seus impactos, registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Dizem que a importância deste fato deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Informam 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 aludida lei complementar), de sorte a permitir a aferição da correta base de cálculo objeto das transferências interestaduais entre os mesmos titulares, momento em que se buscava 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 procedimental denominada arbitramento da base de cálculo para se encontrar o valor aproximado (espécie de média) do que deveria ter sido operacionalizado pelo autuado.

Esclarecem que a falta do 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. 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.

À guisa de fundamentar o procedimento de arbitramento utilizado nesta autuação, os autuantes informam que é necessário analisar o papel da lei complementar no campo do ICMS; a mais

adequada interpretação acolhida pelo Código Tributário Nacional (CTN); bem como do que está disposto na legislação deste Estado, incluindo o Parecer proferido pela Douta Procuradoria Fiscal da Bahia e, por fim, analisar recente decisão, específica sobre a matéria deste processo, que foi exarada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Em seguida, reproduzem o que consta no próprio corpo do presente Auto de Infração, contestam cada alegação apresentada pelo defendente, esclarecendo que em relação ao arbitramento realizado, foi necessário porque, nem todas as mercadorias transferidas constavam nos registros do Livro de Inventário no final de cada período de verificação. Como a mercadoria saiu do Centro de Distribuição, se não há registro de que entrou, isso caracteriza irregularidade por omissão ou lacuna. Reafirmam que ao Fisco só restava o arbitramento. Não houve uma desconsideração da escrituração no sentido clássico, mas apenas procedimento adotado, sem outra alternativa, tendo em conta as omissões ou lacunas.

Informam que o principal critério utilizado para o arbitramento do valor da base de cálculo foi exatamente o livro de Inventário do Centro de Distribuição do recorrente, que discrimina o custo da mercadoria produzida, concluindo que é possível e legítimo, no presente caso, o arbitramento do *quantum* da base de cálculo, por autorização do artigo 148 do CTN.

Os autuantes também apresentam comentários sobre uma consulta e resposta da Diretoria de Tributação (DITRI) desta SEFAZ, sobre a adoção do arbitramento e voltam a informar que 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 estava composta apenas de parte do custo de produção ou custo da mercadoria produzida. Nessas situações, dizem que a lei prevê que essa base de cálculo deve ser apurada mediante o procedimento de arbitramento, concluindo que as transferências interestaduais foram praticadas com a base de cálculo superior à prevista na Lei Complementar 87/96, ensejando a transferência para a filial baiana de um crédito fiscal acima do permitido. Afirmam que nessas hipóteses em que fica caracterizado um registro na escrita fiscal de um crédito maior que o devido (por infração ao disposto em lei) e tendo em vista que o recolhimento ou pagamento do ICMS é apurado pelo sistema de débito menos crédito (atendendo ao princípio constitucional da não cumulatividade), conclui-se que o autuado deixou de recolher parte do imposto pertencente a este estado. Os autuantes procederam 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. Dizem que ao arbitrar um valor, obviamente que não se trata de valor exato, para tanto, a lei exige um método específico para tal finalidade e foi exatamente isso que foi feito no trabalho de auditoria fiscal-contábil.

Em relação aos argumentos apresentados na impugnação, os autuantes 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.

Contestam a alegação de decadência do crédito tributário, afirmando que está pacificado nas decisões do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia - CONSEF, que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no estatuído no art. 173, I do CTN. Dizem que o 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).

Informam que no PAF A.I. 206891.0025/08-8 a PGE/PROFIS emitiu parecer jurídico, datado de 13.01.2011, de lavra da a Procuradora Maria José Sento-Sé afirmando 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.” Concluem

que no caso de estorno de crédito fiscal, não se pode falar de que foi feito o pagamento antecipado previsto nas decisões do STJ. No caso em tela, não se operou a decadência.

Quanto ao mérito, os autuantes contestam a alegação de cometimento de “equivocos fiscais quanto à composição errônea dos valores de transferência Arbitramento indevido”. Voltam a destacar, 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.

Que o defendente afirmou não possuir 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 demonstra não querer atender às intimações do fisco, ao omitir esses dados, pois esse detalhamento ou essa composição dos custos de produção existem nos arquivos da autuada, 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. Dizem que ficou evidenciado que o autuado ficou omissos 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.

Diante deste fato, a Autoridade que lavrou o presente Auto de Infração apenas cumpriu o que está previsto nos dispositivos da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, art. 22-B. Dizem que este procedimento da lei baiana está em consonância com o Parecer da PGE/PROFIS e da decisão do STJ, que foram transcritos.

Quanto ao argumento defensivo de que as multas foram exorbitantes e que devem, no mínimo, ser reduzidas, informam que as referidas multas aplicadas são exatamente aquelas previstas na lei baiana, e as mesmas devem ser mantidas.

Os autuantes comentam sobre o julgamento pelo Conselho de Fazenda do Estado da Bahia de Auto de infração de mesma natureza lavrador contra o próprio Defendente, A. I. Nº - 206891.0050/12-0, reproduzindo a ementa do ACÓRDÃO JF Nº 0111-02/13.

Nas considerações finais, os autuantes lembram que, se 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 PAF 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.

Salientam que a Unidade que faz a ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Dizem 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. Que um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 nos conduz inequivocamente à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais entre os mesmos titulares, pois o imposto total nas operações de transferências interestaduais, a ser pago pelas empresas às diversas



unidades da Federação, não terá alteração, porém um Estado poderá, inapropriadamente, ser mais beneficiado que outro.

Por fim, dizem que está demonstrado e comprovado o acerto do presente Processo Administrativo Fiscal, por isso, pedem a procedência do presente Auto de Infração.

## VOTO

O autuado suscitou preliminar de decadência, considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir imposto referente fatos ocorridos no exercício de 2008, sendo alegado pelo defendente que o fisco não exerceu de forma tempestiva o seu direito de constituir o crédito tributário.

Observe que a legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, e não se trata de situação prevista no art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação:

*Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

...

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Vale salientar, que o Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, estabelece nos arts. 28, § 1º e 107-B, § 5º:

*Art. 28. Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.*

*§ 1º Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.*

*Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 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.*

Vale salientar que no âmbito do CONSEF prevalece o entendimento de que o fisco tem 05 anos, contados a partir do primeiro dia do exercício ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, para constituir o crédito tributário respectivo não pago no todo ou em parte à época própria. No caso em exame, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2008 têm prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2013. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 09/04/2013, com ciência pelo autuado em 23/04/2013, nestas datas ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que na data da ação fiscal

não houve decurso do prazo fixado pela legislação, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

Ainda em preliminar, observo que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo a multa exigida, o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Assim, constato que 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.

Em relação ao mérito, observo que o primeiro item do presente Auto de Infração, trata da falta de recolhimento do ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil, nos meses de janeiro a dezembro de 2008. O autuado foi intimado onze vezes e não atendeu às intimações para entrega das planilhas com o custo da mercadoria produzida, contendo os detalhes previstos no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS.

Quanto às operações interestaduais envolvendo produtos transferidos para estabelecimento do mesmo contribuinte localizado neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96. Portanto, o levantamento fiscal seria realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, ou seja, o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim entendido, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Por outro lado, a definição da base de cálculo para as operações de saídas de mercadorias por transferências constante no art. 13, § 4º, da LC 87/96, é reproduzida 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".*

Observando a legislação tributária acima mencionada e reproduzida, a fiscalização deste Estado, para realizar auditoria fiscal utiliza a definição da base de cálculo constante na própria legislação, assim entendida, como o somatório de matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelece o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, tomando como referência a planilha de custos da mercadoria produzida que deve ser fornecida pelo contribuinte.

No caso em exame, foi informado pelos autuantes que a fiscalização ficou impedida de apurar a base de cálculo nas entradas em transferências de outros Estados da Federação, considerando que o autuado foi intimado onze vezes e não atendeu às intimações para entrega das planilhas com o

custo da mercadoria produzida, contendo os detalhes previstos no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96.

Constato que a falta de exibição de livros e documentos fiscais e contábeis à época das reiteradas intimações, impediu a realização da auditoria contábil no sentido de apurar a base de cálculo nas entradas por transferências de outros Estados da Federação, por isso, os autuantes aplicaram o arbitramento da base de cálculo, como único recurso disponível, conforme demonstrativos à fl. 10 dos autos.

O arbitramento da base de cálculo é considerado um recurso extremo que deve ser aplicado quando o Fisco não dispuser de condições de apurar o imposto devido, sendo uma das causas, a falta de apresentação ao fisco dos documentos fiscais comprobatórios das operações realizadas pelo contribuinte, bem como livros fiscais e da contabilidade geral. O procedimento adotado pelos autuantes está amparado no artigo 22-B, da Lei nº 7.014/96 a seguir reproduzido:

*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.*

Em relação aos cálculos efetuados no levantamento fiscal, consta a informação de que os autuantes tomaram por base a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) Ano Calendário de 2008, entregue à Receita Federal do Brasil; as informações colhidas no livro Registro de Entradas e nos arquivos magnéticos entregues pela filial localizada neste Estado, relativamente às entradas na Bahia, tendo sido considerados os itens correspondentes ao custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, e excluídos os demais custos. Foi apurado o percentual do desse custo em relação ao custo total dos produtos declarados na DIPJ, obtendo, assim, o percentual de 62,15%, que foi considerado na apuração da base de cálculo arbitrada, conforme planilha à fl. 10 dos autos.

O defendente alegou que ao entregar a ficha da DIPJ para a Fiscalização, sem intenção, puxou uma ficha que não foi enviada, mas elaborada antes da declaração para servir de suporte. Entendo que não é razoável admitir que uma empresa do porte do estabelecimento autuado dois tipos de informações: um acostado à fl. 62 do PAF, correspondente à página 3 da DIPJ 2009 e outro à fl. 164 dos autos, correspondente à página 1 do DIPJ 2009.

No presente caso, ficou caracterizado que a falta de exibição dos documentos fiscais solicitados impediu a realização de procedimento normal para apurar se estava correta a base de cálculo adotada pelo contribuinte nas entradas por transferências de outros Estados da Federação,

estando legalmente prevista a aplicação do arbitramento para a apuração quanto à utilização de créditos fiscais indevidos. Portanto, existem no PAF elementos suficientes para caracterizar a necessidade de arbitramento da base de cálculo. Mantida a exigência fiscal.

Infração 02: Deixou de fornecer arquivos magnéticos exigidos mediante intimação com informações das operações ou prestações realizadas. Multa de 1% sobre as operações de entradas por transferências interestaduais no exercício de 2008, totalizando R\$256.175,65.

O RICMS/97 estabelece no art. 708-B, que o contribuinte fornecerá ao fisco os documentos e o arquivo magnético, 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.

A legislação do ICMS do Estado da Bahia, que está em conformidade com o disposto no Convênio ICMS 57/95 e suas alterações posteriores, estabelece que o contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados é obrigado a manter, pelo prazo decadencial, as informações atinentes ao registro fiscal dos documentos recebidos ou emitidos por qualquer meio, referentes à totalidade das operações de entrada e de saída e das aquisições e prestações realizadas no exercício de apuração.

Pelo que consta nos autos, na descrição dos fatos, a autuação obedeceu ao devido processo legal, haja vista que foram efetuadas oito intimações ao defendente para apresentação de informação em meio magnético, sendo concedido o prazo legal para atendimento do pedido da fiscalização.

O defendente alegou que a multa deve ser afastada diante de sua capitulação genérica e também em virtude da sua base de cálculo com fito claramente arrecadatório, contrário, portanto, à lógica e sentido das multas tributárias.

Não acato o entendimento do autuado, haja vista a falta de entrega do arquivo magnético ou a sua apresentação incompleta impede a realização de auditorias fiscais e dos controles fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. A multa exigida encontra-se corretamente tipificada, com a capitulação pertinente, e a base de cálculo encontra-se devidamente explicitada na descrição dos fatos e da infração às fls. 06/07 dos autos.

Verifica-se que o próprio autuado confessou, em sua peça de defesa, o cometimento da infração, quando afirmou que a multa deve ser afastada e alegou o fisco arrecadatório. Entretanto, na situação em análise, ficou caracterizado que o contribuinte não cumpriu as determinações legais, relativamente à entrega de arquivos magnéticos, quando solicitados pela Fiscalização, por isso, entendo que está correta a aplicação da penalidade indicada neste Auto de Infração, conforme o disposto no artigo 42, inciso XIII-A, alínea “j”, da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 10.847/07, *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;*

Considerando que o procedimento fiscal foi efetuado observando os requisitos estabelecidos na legislação, concluo que está correta a exigência fiscal, estando a multa aplicada de acordo com a previsão legal.

Quanto ao pedido apresentado pelo defendente para redução ou cancelamento das multas aplicadas pelo descumprimento das obrigações principal (infração 01) e acessória (infração 02), por considerá-las confiscatórias, ressalto que a multa da obrigação principal está prevista no artigo 42, inciso IV, alínea “i”, da Lei nº 7.014/96, e esta Junta de Julgamento Fiscal 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.

Em relação à multa por descumprimento da obrigação acessória, não é atendido o pleito do defendente para cancelamento ou redução porque não encontra amparo no § 7º do art.42, da Lei 7.014/96, haja vista que não ficou comprovado nos autos que a falta de cumprimento da obrigação acessória não implicou falta de recolhimento de tributo.

Por fim, quanto ao pedido para cadastramento dos advogados para fins de recebimento de intimações, não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0010/13-7**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$767.210,06**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso IV, alínea “i”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$266.175,65**, previstas no art. 42, inciso XIII-A, alínea “j”, da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de outubro de 2013

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA