

A. I. Nº - 206891.0027/14-5
AUTUADO - ARCELORMITAL BRASIL S.A.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 26.02.2015

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0023-05.15

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma sociedade empresária, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor (art. 13, §4º, II, LC 87/1996): matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra. Infração 01 caracterizada. 2. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. USUÁRIO DE PROCESSAMENTO DE DADOS. FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVO. QUANDO REGULARMENTE INTIMADO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Uma vez que o texto do art. 42, XIII-A, "j" da Lei 7.014/1996 contém a expressão "*sem o nível de detalhe exigido na legislação*", e a legislação, no art. 22-B da mesma Lei, tem como irregular o não fornecimento dos arquivos magnéticos para a apuração do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida, autorizando arbitramento para tal hipótese, mostra-se correta a cobrança. Infração 02 caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 21/07/2014, exige ICMS no valor histórico de R\$704.191,68 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 – Deixou de recolher ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil. Trata-se de ARBITRAMENTO da BASE DE CÁLCULO em decorrência da falta de apresentação ao Fisco de documentos fiscais e contábeis, mesmo depois de efetuadas inúmeras intimações (treze, ao total) para tal finalidade, tudo de acordo com detalhamento consignado no próprio corpo deste Auto de Infração. ICMS com valor de R\$430.725,63. Multa de 100% - Art. 42, IV, "i";

INFRAÇÃO 2 – Deixou de fornecer arquivo(s) magnético(s), exigido mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas, sendo o mesmo intimado por treze vezes, não apresentou ao fisco os arquivos magnéticos com as planilhas objetivando a realização da auditoria fiscal-contábil. Valor de R\$273.466,05. Multa de 1% - Art. 42, XIII-A, "j", alterada pela Lei nº 10.847/07;

Nas fls. 30/31, consta informação sobre a intimação para apresentação de livros e documentos da

empresa autuada, no qual a mesma disse que todas as transferências realizadas são de preço de custo, conforme prevê a LC nº 87/96. Afirma, ainda, que não possui as informações solicitadas referente à composição dos custos de produção. Apresentou em meio magnético, amostragem, cópias das notas fiscais recebidas em transferências pela usinas de Juiz de Fora/MG, Piracicaba/SP e Cariacica/ES, também, disponibilizou livros Registros de Entradas referentes aos exercícios de 2007 a 2010. Apresentam Fichas 04A das DIPJs entregues a Receita Federal do Brasil referente aos anos de 2007 a 2010, como também, cedeu livro Registro de Ocorrência - RUDFTO.

Na apresentação da defesa, às fls. 95 e 106, inicialmente, comenta quanto à tempestividade da peça defensiva e faz um breve relato sobre o Auto de Infração. Resume as infrações imposta ao autuado e afirma que o lançamento não merece prosperar pela impossibilidade lógica de recolhimento a menos de ICMS, dado que o custo adotado pela empresa abarca o único conceito de custo possível, restando equivocada a interpretação fazendária quanto ao previsto na LC nº 87/96, diante dos limites da metodologia adotada pela Fiscalização.

Alega sobre os equívocos fiscais devido à composição dos valores de transferências, tendo tido arbitramento indevido. Diz que na leitura do trabalho fiscal, extrai-se que a fiscalização entende, em suma, que a autuada teria recolhido ICMS a menor ao erário estadual. Esse déficit, nos termos do fisco, teria origem no creditamento a maior por utilização equivocada de base de cálculo nas transferências entre os estabelecimentos da empresa (mesma titularidade), que remeteram mercadorias de outros Estados para o Estado da Bahia. Assim, pontua que por entender que o ICMS que foi creditado no estabelecimento da Bahia estava maior do que o devido, o fisco recalcoulou o valor – arbitrando-o – e estornou a diferença.

Assinala duas premissas: "*(i) a Fiscalização do Estado da Bahia entende que a base de cálculo do ICMS nas transferências entre os estabelecimentos do mesmo titular deve ser o custo da mercadoria produzida, na digressão do art. 13, LC 87/96, contudo, entende que este custo deve ser, taxativamente, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, e; (ii) considerando que a empresa não teria apresentado os documentos necessários, a Fiscalização realizou o arbitramento via DIPJ, ou seja, com base na DIPJ, a Fiscalização partiu do custo informado pela empresa na base de cálculo do ICMS e reduziu os itens da DIPJ que não se enquadram na sua visão (mencionada no item anterior) de qual seria a base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular*".

Declara que ambas as premissas encontram-se equivocadas, o que convém ressalvar algumas questões:

- a) Conquanto haja previsão legal de incidência do ICMS sobre transferências entre filiais na LC 87/96, o STJ já sumulou (súm. 166) que inexiste fato gerador do ICMS em tais operações, dada a ausência de mudança de titularidade e circulação jurídica de mercadoria. De todo modo, por cautela, a empresa sempre destaca e recolhe o ICMS sobre tais operações, o fazendo segundo o custo contábil, dimensão que abarca o custo de transferência exposto na LC 87/96;*
- b) 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;*
- c) 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;*
- d) Não há sentido jurídico algum – ainda que se admita a tributação nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular – que a base de cálculo seja inferior ao custo contábil, obrigando a criação uma contabilidade paralela e sem lógica para tais casos."*

Registra que parece evidente que (a admitir uma tributação nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular) 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 no Estado de origem servirá de base de cálculo no Estado de destino, indo contra tudo que os próprios Estados sempre defenderam até hoje.

Salienta sobre o conceito do custo contábil para se chegar ao mérito da questão. Diz que segundo ELISEU MARTINS (*Contabilidade de Custos*, 9 ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 23.), a contabilidade de custos teve como origem a contabilidade financeira, em razão da necessidade de avaliação dos estoques da indústria, na época da Revolução Industrial. Seus conceitos são anteriores, portanto, a qualquer legislação, e, para a ciência contábil, custo é “*a soma dos valores de bens e serviços consumidos e aplicados para obter um novo bem ou um novo serviço*” (AMÉRICO MATHEUS FLORENTINO. *Custos: Princípios, Cálculo e Contabilização*. 13 ed. Rio de Janeiro: Gryphus, 1993, p. 19.). Trata-se de conceito amplo, que abrange todas as variáveis que impactam no processo produtivo, diretas e indiretas, fixas e variáveis.

Pontua que dentre os diversos sistemas disponíveis de mensuração de custos, o mais consentâneo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos (JOSÉ CARLOS MARION. *Contabilidade Empresarial*. 13 Ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 146) é o método de custeio real por absorção. Reproduz a lição dos professores da FEA-USP, em seu *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações* (FIPECAFI. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável às demais sociedades)*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 379):

Nesta mesma linha, cita ELISEU MARTINS (Op. cit. p. 37) que define o “*método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos*”, que “*consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção*”, ressaltando que “*todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos*”.

Aduz que o método encontra respaldo também nas normas internacionais de contabilidade – IFRS (*International Financial Reporting Standards*), editadas pelo IASB (*International Accounting Standards Board*), o que mostra estar o Brasil em linha com a prática internacional na matéria. E que nos termos da IAS 2, “*o custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição, custos de transformação e outros custos incorridos para trazer os estoques a sua condição e localização atuais*”.

Transcreve esclarecimentos sobre a IAS 2 - Custo de Aquisição, sendo A FIPECAFI, em conjunto com a Ernst & Young (FIPECAFI. *Manual de normas internacionais de contabilidade – IRFS versus normas brasileiras*. São Paulo: Atlas, 2009, p. 61) e Pronunciamento Técnico CPC 16 (estoques), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, traz considerações semelhantes.

Declara que o conceito de custo e o método para a sua apuração (custeio por absorção), de origem contábil, constituem hoje verdadeiros institutos jurídicos, positivados que foram pela LSA. Tal positivação deu-se em dois níveis. A uma, pela recepção geral dos princípios de contabilidade geralmente aceitos (dos quais o método de custeio por absorção é decorrência direta, como atesta a unanimidade da doutrina contábil) pelo art. 177 daquele diploma: “*Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.*”

Destaca que a duas, de forma específica no que toca à avaliação de ativos, pelo art. 183 da mesma lei:

“*Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios: (...)*

II – os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almojarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior (...)

Acrescenta arguindo que a prova da juridicização do conceito é que este é adotado de forma sistemática pela melhor doutrina do Direito Empresarial. Comentando o art. 183 da LSA, assim se pronuncia MODESTO CARVALHOSA (*Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. São Paulo: Saraiva. Vol. 3, p. 625). Reproduz o critério que também fora aceito pela legislação do IRPJ, o que ressalta a coerência do sistema jurídico. Nos termos do RIR/99 - Arts. 289 a 294.

Cita Parecer Normativo CST nº 6/79 da Receita Federal, que prega o respeito ao custo contábil: “*AVALIAÇÃO DE ESTOQUES. Parecer Normativo CST nº 6/79: Os estoques de produtos acabados e em fabricação podem ser avaliados segundo custos apurados por sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração.*” Lembra sobre a coerência do sistema jurídico através a doutrina de ALFREDO BECKER (BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 122).

Por fim, afirma em 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.

Explica sobre a questão posta na Lei Complementar nº 87/96. Reproduz os arts. 12 e 13 que disciplina sobre a 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 circulação de mercadoria decorrente de contrato de compra e venda (regra geral), o valor da operação será o valor negociado entre os contratantes para a transferência da propriedade da mercadoria. Registra que numa venda com intuito lucrativo, o valor da operação envolverá não só os custos incorridos pelo vendedor até o momento da saída da mercadoria, mas também sua margem de lucro, e as parcelas previstas nos §§1º e 2º (este se for o caso) do art. 13 da LC nº 87/96. Em outras palavras, a base de cálculo será o preço da venda.

Esclarece que para as 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.

Salienta que no 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 óbvio que os termos ali constantes são meramente exemplificativos! Isso porque, se exemplificativos 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.

Resume alegando que 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, sendo que a LC nº 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, e no caso, o rol indicado – matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento – seja interpretado como um rol 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 por apenas as rubricas indicadas, o Estado de destino seja prejudicado, em rompimento, portanto, com o Pacto Federativo.

Sustenta que do ponto de vista contábil, o custo transferido será aquele apurado de acordo com o sistema integrado da empresa e servirá de parâmetro para todos os fins. Portanto, 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.

Reitera que não há alternativa, pois não se pode cogitar que a tese defendida pela Fiscalização que lavrou o auto de infração ora impugnado 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!!!

Registra que foi o que ocorreu nos autos, ou seja, a empresa se valeu do custo contábil, o que lhe parece justo, razoável, legal e adequado. Com isso, não há razão jurídica ou econômica para que o lançamento seja mantido. Aliás, sobre o tema já se pronunciou:

a) a Subsecretaria da Receita do Estado do Rio de Janeiro regulamentou como deve ser calculado e recolhido o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas transferências de mercadorias industrializadas entre filiais, ou entre matriz e filiais, quando localizadas em diferentes Estados. A Portaria nº 35 passa longe do entendimento da Fiscalização nos presentes autos e diz que a base de cálculo é o custo industrial! Outros Estados seguem o mesmo entendimento.

b) Em São Paulo, a Decisão CAT 05/2005 deixa evidente o posicionamento daquele Estado: “9. Concluímos, portanto, que o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), objetivamente definido como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte, entre estabelecimentos de sua titularidade, cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização verificar a sua correção.”

Pergunta: o que deve fazer a Impugnante? Pagar o ICMS por duas vezes? *Data vénia*, a bem da moralidade, do pacto federativo, da segurança jurídica, da não cumulatividade, o auto deve ser julgado improcedente em decorrência da interpretação da LC 87/96 e da legislação estadual que a reitera à luz do Pacto Federativo.

Aborda quanto ao método de arbitramento equivocado feita pela fiscalização. Nota que, com a devida *vénia*, a metodologia de cálculo adotada pelo lançamento é, em larga medida, questionável. Diz que, com efeito, 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.

Sustenta que no momento da 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-se em conta o último custo de produção conhecido, i.e., o do mês mais próximo da data da transferência.

Assim, afirma que surge o grande equívoco do cálculo que compôs 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 (cfr. doc. 04). Tanto é assim que, em todos os meses, o percentual arbitrado pelo Fisco é sempre o mesmo: 78,48% (doc. 04). Por isso, o lançamento incorre em vício material, incondizente com as obrigações decorrentes dos arts. 3º e 142 do CTN.

Por fim, reitera que os cálculos fiscais denotam, ademais, violação do art. 148 do CTN. Com efeito, apesar de não admitir textualmente e nem de motivar o seu procedimento no art. 148 do CTN como deveria, o que a Fiscalização fez foi arbitrar a base de cálculo que entende por devida. Tal procedimento, contudo, só pode ser feito se observadas as condições expostas no art. 148 do CTN. Portanto, para que pudesse realizar o procedimento que fez, o Fisco tinha o dever de fundamentar minuciosamente as razões que o levam a concluir que as declarações, esclarecimentos e documentos do contribuinte foram omissas ou não mereçam fé. Não basta, para tanto, apenas aduzir para indícios, indicados pobramente numa única planilha. Ademais,

como visto, o Fisco não utilizou o melhor método de apuração da base de cálculo, qual seja, o de obtenção do último custo conhecido – o que ele bem poderia ter feito a partir das bases de dados e documentação que tem disponível!

Afirma que há decisões dos tribunais sobre o arbitramento só poderá ocorrer se inexistir “elementos contábeis confiáveis” para a determinação da base de cálculo (cfr., e.g., TRF4, 1^a T., AC 1998.04.01.061640-0/SC, Rel. Des. M^a Lúcia Luz Leiria, março de 2004). Sendo assim, seu “arbitramento” não se justifica perante o art. 148 do CTN, devendo, portanto, ser desconsiderado, ainda mais porque, além de não se preocupar com esse dispositivo, tampouco o Fisco se preocupou em explicar que fez uso do critério de arbitramento mais favorável ao contribuinte, conforme preceitua o art. 6º, § 6º, da Lei 8.021/90 – o que também concorre para violações aos arts. 3º e 142 do CTN, de cujos textos legais se depreende o poder-dever de exarar lançamentos líquidos e fática e juridicamente motivados.

Pede pela nulidade do lançamento, posto que baseado em arbitramento, mas feito este sem um critério adequado. Caso assim não entenda, o que se admite apenas por argumentar, o crédito tributário deve ser revisto para patamares razoáveis, uma vez que o arbitramento atingiu patamares muito acima do que poderia se cogitar como devido.

Solicita cancelamento das penalidades devido ao pagamento, por falta de tipicidade e respeito ao não-confisco, sucessivamente, redução das multas. Inicialmente, nenhuma das penalidades poderá prosperar se reconhecida a improcedência da autuação.

Diz que quanto à multa por falta de entrega ou entrega insuficiente de arquivo eletrônico, 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. Quanto à multa sobre o valor do imposto arbitrado, de 100% sobre o valor do imposto, lembrou que, conforme ampla doutrina (SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, *Teoria e prática das multas tributárias*, Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.67-68; HUMBERTO ÁVILA, *Multa de Mora: Exames de Razoabilidade, Proporcionalidade e Excessividade*, Artigo Inédito; FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. Da estendibilidade do princípio do não-confisco às multas tributárias pecuniárias. RTFP 54/211, fev/04) e jurisprudência (STF, Pleno, ADI-MC nº 1.075/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJ 24.11.2006, p. 59; STF, Plenário, ADIn 551-1, Rel. Min. Ilmar Galvão, out/02, DJ 14.02.2003; STF, Voto condutor do Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE no RE nº 81.550/MG, julgado pela 2^a Turma do STF; DJ 13.06.75), multas de tal monta ofendem a vedação de confisco, além dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 13^a ed. São Paulo: Atlas, 2001, pp. 80-81), devendo, por isso, ser canceladas.

Sustenta que as penalidades aplicadas contrariam a vedação de confisco, além dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade (DI PIETRO), todos previstos na LEI MAIOR, conforme critérios assentados por amplíssima e pacífica doutrina (SACHA CALMON) e jurisprudência (STF, Pleno, ADI-MC nº 1.075/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO), o que igualmente leva ao seu cancelamento integral.

Diz que há relevantes fundamentos jurídicos para que, na pior das hipóteses, a multa seja ao menos reduzida. Com efeito, para a doutrina de escol a redução da multa também é uma possibilidade que tem lastro no nosso ordenamento jurídico: “*Cabe chamar atenção ainda para o fato de que não há impedimento a que se reduza multa excessiva, expurgando-a do excesso inconstitucional.*” (PAULSEN, *loc cit.*). Cita jurisprudência do STF que assenta como limite do não confisco, na aplicação de penalidades tributárias, o patamar de 25% do valor do tributo (STF, RE 754.554/GO, Rel. Min. CELSO DE MELLO, j. 21.08.2013, DJe 27.08.2013). Portanto, conforme jurisprudência noticiada, requer, em caráter subsidiário, seja a penalidade aplicada no caso concreto, no importe de 100% do valor do imposto (art. 42, VII, ‘a’, da Lei 7.014/96) seja reduzida para o patamar máximo de 25% do valor do imposto.

Ainda, disse que a redução também se impõe em virtude do que comanda o art. 108, IV, do CTN, já que “*a multa não pode ser transformada em um instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduar a multa em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano*

ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos". (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p 414).

Conclui requerendo que seja conhecida e provida a presente impugnação, com o consequente cancelamento do lançamento, face a 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, conforme exposto acima (improcedência integral). Sucessivamente, especificamente quanto às multas aplicadas, o contribuinte espera sejam afastadas, ou ao menos reduzidas, segundo os fundamentos expostos no tópico precedente.

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 COËLHO, 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, às fls. 145 a 197, apresentam a informação fiscal, inicialmente, destacam o pagamento por parte do Autuado conforme fls. 73/74.

Esclarecem 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 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.

Disseram que para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal (PAF), é imprescindível analisar as diversas nuances que envolve 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.

Colacionam a definição positivada em nosso ordenamento jurídico, a iniciar pelo firmado na Constituição Federal Brasileira (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 09 jul. 2007), seguindo a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes. Cita os arts. 155, §2º, XII, "i" da CF e 146, III da LC.

Sustentam que no artigo 155, § 2º, XII, "i" da CF/88 é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, o art. 146, III, "a" impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Neste esteio legal, em obediência, ao contido na Carta Magna, pontuam que a Lei Complementar nº 87/96 (BRASIL. Presidência da República. Lei Complementar nº 87/96. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 10 jul. 2007), 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. Registra que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar e, afirma, que fora dessa forma que atuou o legislador.

Reproduzem o art. 13, § 4º, II. Assim concluem que, sem resquício de dúvidas, que a lei complementar listou (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. E, 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.

Ademais, afirmam que não é possível duvidar do acerto dos legisladores estaduais que assim atuaram, em face da clareza com que se apresenta a redação da norma esculpida no inciso II do parágrafo quarto do artigo 13º da LC 87/96.

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.

Asseveram que nesta senda, como, 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 buscara 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 pela Autuada.

Observam que no transcorrer desta peça, a FALTA DO RECOLHIMENTO DE ICMS por parte da Autuada 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.

Salientam 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. Por fim, à guisa de fundamentar o procedimento de ARBITRAMENTO utilizado nesta autuação, mister se faz avançar para a verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS; da mais adequada interpretação acolhida pelo Código Tributário Nacional (CTN); bem como do que está disposto na legislação deste Estado, aqui incluso Parecer proferido pela D. PROCURADORIA FISCAL da Bahia e, por fim, analisar recente decisão, específica sobre a matéria desta processo, que foi exarada pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). Reproduz jurisprudência no qual afirma que consta corpo do Auto de infração sob comento.

Sustentam 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, i.e., somente contendo MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA e ACONDICIONAMENTO, restou, portanto, ao Fisco procurar encontrar essa BASE DE CÁLCULO de outra maneira, visando resguardar os interesses do Estado da Bahia.

Afirmam que, e 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 LEI COMPLEMENTAR 87/96, ensejando a transferência para a filial baiana de um crédito fiscal acima do permitido.

Pontuam 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 visto que o recolhimento ou pagamento do ICMS é apurado pelo sistema de DÉBITO menos CRÉDITO (tendendo ao princípio constitucional da não cumulatividade), conclui-se que a Autuada DEIXOU DE RECOLHER parte do imposto pertencente a este Estado.

Diante desta situação fática, a fiscalização procedeu 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. Assim, ao se 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 neste trabalho de auditoria fiscal-contábil.

Nas questões defensivas, verificam que o autuado não alegou preliminares.

No mérito, quanto à alegação afirmam "*equívocos fiscais quanto à composição errônea dos valores de transferência Arbitramento indevido*". Esclarecem que esta alegação não é compatível com verdade, pois mesmo sendo intimado (o autuado) 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, se manifestou, apresentando o esclarecimentos, conforme às fls. 30/31, e que já consta no início do relatório.

Destacam que ao fazer esta declaração, o autuado 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, 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 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 a Autuada importa para fazer o preenchimento da DIPJ (fls. 52) entregue à Receita Federal do Brasil.

Quanto à questão de que a LEI COMPLEMENTAR TRAZ UMA BASE DE CÁLCULO GENÉRICA e de que o ARBITRAMENTO foi equivocado, pois, "[...] para que pudesse realizar o procedimento que fez, o Fisco tinha o dever de fundamentar minuciosamente as razões que o levam a concluir que as declarações, esclarecimentos e documentos do contribuinte foram omissas ou não mereçam fé."

Dizem que está evidenciado (vide fls. 12 a 31), pois esclarece que o autuado foi omissa 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.

Diante deste fato, a Autoridade lançadora que realizou este Auto de Infração apenas cumpriu o que está previsto nos dispositivos da Lei nº 7.014, de 04/12/1996, e posteriores alterações - Art. 22-B, Parágrafo Único - Reproduziu.

Abordam que este procedimento da lei baiana está em consonância com o Parecer da PGE/PROFIS e da decisão do STJ, pois devidamente afinados com o que está previsto na LEI COMPLEMENTAR 8796. Transcreve Parecer da PGE/PROFIS PROCESSO PGE/2011405993-0 - SIPRO Nº 157374/2008-9, decisão do STJ (RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) - RELATOR : MINISTRO CASTRO MEIRA) e Dispositivo do Código Tributário Nacional (CTN) sobre a possibilidade do emprego do ARBITRAMENTO - Art. 148.

Assim, reafirmam que como o autuado OMITIU (via declaração ou mediante esclarecimentos prestados, quando das respostas à INTIMAÇÕES – fls. 12/31), ao negar-se a realizar a apresentação da abertura da composição do custo da mercadoria produzida, a Autoridade fiscal ficou autorizada a praticar o procedimento de ARBITRAMENTO, pois esse ato da Autuada é suficiente, segundo as normas do CTN, para tal mister, há de se manter tudo que já foi mencionado nos itens anteriores, senão vejamos:

- (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 à alegação "de que as multas foram exorbitantes e que devem, no mínimo. Ser reduzidas". Declaram que as multas aplicadas são exatamente aquelas previstas na LEI baiana. Assim sendo, as mesmas devem ser mantidas. No entanto, em função da edição de INSTRUÇÃO NORMATIVA 053/2013, DE CARÁTER INTERPRETATIVO, a multa por cometimento da infração, com base nos artigos abaixo do CTN.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Portanto, é de conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto. Reproduzem novamente o enunciado descrito no corpo do Auto de Infração.

Em suas considerações finais, os Auditores Fiscais aduzem 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.

Reiteram, ainda, que se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, 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.

Notou que a Unidade que faz essa 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.

Lembra 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.

Citam clássica lição de Aliomar Baleeiro, no qual aborda a receita pública (BALEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 15ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 126). Explica que é exatamente o que ocorre com o imposto decorrente do que se refere o art. 13, §4º, II, da Lei Complementar 87/96, visto que, com o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a integralidade desse tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias industrializadas. Transcreve palavras lúcidas e brilhantes do Ministro Gilmar Mendes, do STF (Ministro Gilmar Mendes no RE 560626/RS, Plenário, 12.06.2008).

Em face do todo exposto, afirmam 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.

Com espeque no que foi exaustivamente demonstrado, trazem à baila o que pode ocorrer na prática, terminando com uma simples indagação: caso uma empresa (contribuinte) seja selecionada pelo Fisco de determinada unidade federada para a realização de auditoria fiscal-contábil e o preposto do Estado venha a identificar (como ocorreu neste caso dos autos) que, nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, o valor da base de cálculo do ICMS está maior que a fixada na LC 87/96, não seria legítima, portanto, na lição de Hans Kelsen (infra-escrita), a adoção de procedimento de fiscalização para efetivação da glosa ou estorno de crédito fiscal indevido?

"O indivíduo que cumpre o dever que lhe é imposto por uma norma jurídica, observa a norma jurídica; o indivíduo que, em caso de violação do Direito, efetiva a sanção estatuída na norma jurídica, aplica a norma. Tanto a observância da norma jurídica como a sua aplicação representam uma conduta conforme à norma. Se, por eficácia de uma ordem jurídica, se entende o fato de os indivíduos - cuja conduta ela regula enquanto liga a uma conduta por ela determinada um ato coercitivo, igualmente por ela determinado, a título de sanção - se conduzirem em conformidade com suas normas, então essa eficácia manifesta-se tanto na efetiva observância das normas jurídicas, isto é, no cumprimento dos deveres jurídicos por elas estatuídos, como na aplicação das normas jurídicas, isto é, na efetivação das sanções por elas estatuídas" (KELSEN, 1999).

Afirmam que esteio legal é alicerçado 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: *"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 conseqüente 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".

Sustentam que é palmar, consoante a inteleção das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, que 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.

Explicam que 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. Dessa forma, fica patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal).

Por outro lado, dizem que os contribuintes ou as empresas que não se enquadram nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Assim alinham que, em face do expedito, um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 nos conduz inequivocadamente 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.

Pedem pela Procedência total do Auto de Infração.

VOTO

O presente lançamento de ofício contempla 02 infrações, a primeira por descumprimento de obrigação principal, relativa à utilização indevida de crédito fiscal, originário das transferências interestaduais recebidas, com base de cálculo superior à prevista em lei complementar. A segunda se trata da falta de entrega dos arquivos magnéticos por usuário de processamento de dados. Cabe observar que mesmas infrações, em períodos diferentes, já foram imputadas ao sujeito passivo, através de outro lançamento de ofício, em relação às quais consta o Acórdão CJF A-0072-11/14 pela procedência.

Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado uma vez que foi corretamente efetuada a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais. Assim, não houve violação ao princípio da ampla defesa, do contraditório, ao devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário ou mesmo cobrança de tributo em duplicidade, na medida em que se exige o imposto devido com base em Lei Complementar que regula, nas aludidas operações interestaduais, a participação da receita do ICMS entre Estados e do Distrito Federal, cabendo o crédito que efetivamente deve ser suportado pela unidade federativa de destino.

Diante das inúmeras intimações, sem sucesso, efetuadas pelos autuantes para apresentação ao Fisco de documentos fiscais e contábeis, a fiscalização apurou os créditos utilizados nos recebimentos resultantes das transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme o disposto no art. 22-B, Lei 7.014/1996, *in verbis*.

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.

(...)

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.

No que alude a multa aplicada, por não entrega dos arquivos magnéticos nada tem de genérica, pois está especificamente prevista no art. 42, XIII-A, “j”, Lei 7.014/1996, conforme segue:

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;

Passando ao exame do mérito, inicialmente no que tange a infração 01, quanto ao entendimento do sujeito passivo, com base doutrinária e jurisprudencial, citando o Superior Tribunal de Justiça (Súmula 166) que firmou entendimento de que “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”, ocorre que o art. 12, I da Lei Complementar 87/96, e o art. 4º, I da Lei 7014/96, asseguram a ocorrência do fato gerador nas saídas de mercadorias de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, conforme o art. 2º, I do Regulamento ICMS, aprovado pelo Decreto 6.284/97 *in verbis*:

“Art.2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:

I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular;”

Verifico, também, que a alegada súmula foi publicada antes da Lei Complementar 87/1996 e não é vinculante, com decisões posteriores da Segunda Turma do STJ pela aplicação do disposto na Lei Complementar 87/96, em relação à base de cálculo, conforme REsp 1109298/RS, julgado em 26/04/2011

Não havendo, portanto, como acolher os argumentos defensivos.

A base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos por estabelecimento industrial para filiais, que é matéria reservada a LC, é a soma dos custos de matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, claramente prevista no art. 13, § 4º, II da LC nº. 87/1996, e reproduzida na Lei nº. 7.014/1996, no seu art. 17, § 7º, II, não cabendo interpretações extensivas, com base em princípios ou teorias contábeis.

O legislador, no presente caso, elegeu determinados custos e definiu que apenas estes fossem incluídos para o cálculo das transferências, almejando não restar dúvidas quanto a estas

operações que envolvem a possibilidade de transferir créditos fiscais beneficiando o Estado de origem e trazendo prejuízos ao de destino, podendo ocorrer, inclusive, situações inversas, com prejuízo para o estado de origem, não facultando, portanto, haver normas Estaduais que prevejam o que não foi nomeado na Lei Complementar, sob pena de violar o pacto federativo.

Assim, os valores gastos pelo fabricante, não especificamente definidos no art. 13, § 4º, II da LC nº. 87/1996, não devem ser incluídos para efeito de determinação da base de cálculo legal, e, se incluídos, devem, caso não estornados pelo destinatário, ser considerados indevidos e exigido o correspondente imposto através do lançamento de ofício, conforme ocorreu corretamente no presente caso.

Diante do exposto, considero a infração 01 procedente.

A infração 02 foi imputada tendo em vista que o sujeito passivo não forneceu arquivos magnéticos exigido mediante intimação. A multa prevista por tal infração é de 1% - Art. 42, XIII-A, "j", alterada pela Lei 02, uma vez que o texto do art. 42, XIII-A, "j" da Lei 7.014/1996 contém a expressão "*sem o nível de detalhe exigido na legislação*", e a legislação, no art. 22-B da mesma Lei, tem como irregular o não fornecimento dos arquivos magnéticos para a apuração do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida, autorizando arbitramento para tal hipótese, concluo que é correta a cobrança.

Verifico que a multa é a prevista para a falta de entrega dos aludidos arquivos, bem como ficou demonstrado que os mesmos não foram entregues.

Infração 02, portanto, fica mantida.

A arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste. Convém ressaltar que o art. 150, IV, da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Considero pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar Baleeiro, "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar", 7º edição, à fl. 519. Argumenta a professora, didaticamente, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissão que prejudicou o fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade.

Não há, por conseguinte, o que se falar da violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, pois, além de serem, no presente caso, corolários do princípio do não confisco, já analisado, não encontram amparo fático, na medida em que a multa aplicada é adequadamente modulada para o desestímulo ao descumprimento das obrigações tributárias ora apuradas. Quanto ao de cancelamento ou redução da multa da infração 01, não cabe competência a essa unidade fracionário do CONSEF e sim a Câmara Superior na forma do art. 159 e 169 do RPAF/BA.

Indefiro o pleito de redução ou cancelamento da penalidade por descumprimento de obrigação acessória (infração 02), por não estar presente uma das condições estatuídas no art. 42, §7º, Lei 7.014/1996, qual seja, a falta de pagamento do tributo, constatada na primeira acusação.

É importante registrar, ainda, que as decisões judiciais e administrativas de outros órgãos, especialmente no que alude a Súmula 166 do STJ, não podem servir de amparo para alterar o entendimento aqui externado no presente voto, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente através de decisão judicial, no caso concreto em que o autuado seja parte, ou através de ação de efeitos "*erga omnes*", a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da legislação que fundamenta o lançamento e o presente voto, assim como não cabe competência a esse Contencioso Administrativo para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA.

Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0027/14-5**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$430.725,63**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “i”, Lei 7.014/1996, e dos acréscimos legais, além da penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$273.466,05**, prevista no art. 42, XIII-A, “j” da Lei 7.014/1996, com os acréscimos moratórios estatuídos na Lei 9.837/2005.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de fevereiro de 2015

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - PRESIDENTE / RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIM - JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA