

PROCESSO - A. I. Nº 2068910023/15-8
RECORRENTE - ARCELORMITTAL BRASIL S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0051-02/16
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 14/12/2016

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0277-11/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. Base de cálculo nas transferências interestaduais superior ao estabelecido na Lei Complementar 87/96, repercutindo em uso de crédito indevido pelo destinatário. Base de cálculo arbitrada em decorrência da falta de entrega pelo autuado de arquivo com detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida. Multa mantida, pois a determinação da base de cálculo se deu por força do art. 22-B da Lei nº 7.014/96 e não por suposta norma interpretativa da Lei Complementar Federal nº 87/96. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração que exige ICMS no valor total de R\$2.070.269,54, por deixar de recolher o ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao Fisco de documentação fiscal e contábil, no ano de 2011, acrescido de multa de 100%, prevista na alínea "i" do inciso IV do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Os autuantes acrescentam no campo da descrição dos fatos que o autuado foi intimado quinze vezes para entregar a planilha com os custos das mercadorias produzidas, mas não atendeu. Assim, arbitrou a base de cálculo nas transferências oriundas de outras unidades da Federação, com base na Lei nº 7.014/96, e procedeu à glosa de créditos fiscais decorrente de valor da base de cálculo a mais nas transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e, conseqüentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Na Decisão recorrida, os Ilustres Julgadores da 2ª JJF afastaram a preliminar de nulidade, bem como as alegações de inconstitucionalidade das multas aplicadas em razão do seguinte:

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Afastamos toda discussão acerca da inconstitucionalidade das multas aplicadas no presente Auto de Infração. De acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual e que as multas aplicadas estão previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

No mérito, concluiu-se pela procedência da autuação fiscal com base nos seguintes fundamentos:

Não pode o autuado alegar ilegalidade na glosa de créditos fiscais por falta de autorização legal nos dispositivos invocados pelos autuantes para tal procedimento. O art. 22-B da Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, referida na descrição dos fatos do presente Auto de Infração (fl. 03), estabelece que a autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS admitida nos termos do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 para efeito de apropriação de crédito fiscal nas transferências entre

estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, oriundas de outra unidade da Federação, quando a empresa não fornecer os arquivos magnéticos com o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida.

De acordo com o inciso II do parágrafo único do art. 22-B da lei nº 7.014/96, o arbitramento da base de cálculo será feito da seguinte forma:

“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.”

Das fls. 12 a 19 estão duas intimações das quinze realizadas pelos autuantes em busca infrutífera pelo custo da mercadoria produzida pelo autuado. Tal comportamento permitiu, com base na Lei do ICMS do Estado da Bahia, que os autuantes procedessem ao arbitramento da base de cálculo nas transferências interestaduais para efeito de averiguação da correta apropriação de crédito fiscal pelo autuado, destinatário das mercadorias. A ação fiscal está, portanto, baseada em princípio legal, art. 22-B da lei nº 7.014/96, e agiu em conformidade com o comando nele expresso.

O art. 22-B da Lei nº 7.014/96 é regra visando o arbitramento de uma base de cálculo. Se constitui em novos critérios de apuração da base de cálculo, que servirá de parâmetro para efeito de averiguação da correta apropriação de crédito fiscal pelo autuado. A ele se aplica a retroatividade da lei prevista no § 1º do art. 144 do CTN.

O art. 22-B da Lei nº 7.014/96 não restringiu o direito ao crédito nem elevou a carga tributária do autuado. Impedir o uso indevido de crédito fiscal, objeto do presente Auto de Infração, não se caracteriza como afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade. A compensação do imposto devido em operações sujeitas ao ICMS com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado é garantia constitucional. Mas para que se tenha direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores é necessário que o imposto cobrado não ultrapasse o estabelecido pela legislação.

A cobrança que excede a devida não pode ser admitida pelo Estado de destino como crédito fiscal para o destinatário. O princípio da não-cumulatividade não está sendo ferido pois o cálculo do crédito admitido está pautado na mesma base de cálculo exigida para cálculo do imposto devido nas saídas interestaduais em transferência originadas do Estado da Bahia e o remetente não está obrigado a estornar os créditos referentes aos outros itens do custo de produção que não fizeram parte da base de cálculo das mercadorias.

A base de cálculo do imposto devido nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa é definida pela Lei Complementar nº 87/96. A lei estadual apenas criou novos critérios para a sua apuração nas hipóteses em que o contribuinte não fornecesse o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida, em consonância com o art. 148 do CTN. Assim, não acato o pedido de nulidade do Auto de Infração sob a argumentação de que o arbitramento não utilizou critério adequado.

A definição da base de cálculo pela lei complementar não buscou associar a definição de custo de produção com a contabilidade de custos. Se o legislador tivesse intenção de aplicar o conceito de custo de produção estabelecido pela contabilidade de custos, não haveria de fazer a ressalva contida na norma que restringe os itens que a contabilidade associa ao custo de produção. Por outro lado, o estabelecimento da base de cálculo pela lei complementar não exige que se produza uma contabilidade paralela. Apenas define a base de cálculo a ser consignada no documento fiscal, sem interferir no valor que se queira atribuir à mercadoria nem nos procedimentos para escrituração dos lançamentos contábeis.

Não pode haver outra interpretação senão a de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas pelo remetente deve ser composta apenas pelos itens do custo de produção expressamente estabelecidos. Se a intenção do legislador fosse estabelecer como base de cálculo o custo de produção na forma entendida pela contabilidade de custos, não haveria de redefini-lo expressamente como fez na lei complementar.

Se a intenção fosse apenas ser exemplificativo, não haveria de utilizar expressão que indica redefinição restritiva "assim entendida a soma do custo da matéria-prima...", mas utilizaria expressão que revelasse intenção de apenas citar itens que fizessem parte do conceito aplicado, como "assim entendida a soma de itens como custo da matéria-prima..."

Como há na lei Complementar nº 87/96 uma redefinição restritiva da expressão "custo de mercadoria produzida" de forma taxativa, e não uma citação de seus itens de forma exemplificativa, não é possível dar uma interpretação extensiva a esta norma. De fato, a base de cálculo estabelecida na lei complementar contraria propositalmente a metodologia contábil de apuração de custo, à medida que apenas admite na hipótese em lide a utilização de parte dos itens que compõe os custos relacionados ao sistema produtivo.

A presente cobrança por uso indevido de crédito fiscal não representa tratamento discriminatório, mas

observância dos limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 e visa evitar prejuízos na repartição das receitas tributárias entre os Estados. Aceitar créditos tributários decorrentes de utilização de base de cálculo que extrapola os limites citados seria, por exemplo, o mesmo que aceitar créditos tributários decorrentes de aplicação de alíquota superior ao estabelecido pelo Senado Federal para as operações interestaduais.

Discordo do entendimento dos autuantes de que, por força da edição da Instrução Normativa nº 52/13, com alegado caráter interpretativo de norma, deveria ser eliminada a imputação de multa ao autuado, com base no inciso I do art. 106 do CTN. O presente Auto de Infração não foi lavrado com base na referida instrução normativa. A base de cálculo nas transferências foi determinada por meio de arbitramento, com base no art. 22-B da lei nº 7.014/96. E, ainda que tivesse, como o presente Auto de Infração foi lavrado dois anos após a edição da referida instrução normativa, não há como dispensar a imputação da multa. O autuado teve dois anos para se adequar à nova orientação. O referido dispositivo do CTN apenas pode ser aplicado quando a lavratura do Auto de Infração antecede a edição da suposta norma interpretativa. Assim, mantenho a multa inicialmente exigida.

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Alega ilegalidade da glosa os créditos escriturados em decorrência das transferências interestaduais de mercadorias produzidas em outros estabelecimentos da mesma empresa. Diz que os dispositivos invocados no Auto de Infração não autorizam a glosa dos créditos de ICMS escriturados.

Aduz que não importa o entendimento do estado de destino acerca da base de cálculo que deveria ter sido praticada pelo estabelecimento de origem das mercadorias. O destinatário tem direito de usar como crédito fiscal o montante cobrado nas operações anteriores.

Assevera também que o art. 22-B da Lei nº 7.014/96 não pode ser aplicado ao caso concreto, pois foi acrescentado por força da Lei nº 12.605, de 14 de dezembro de 2012. Assim, como as infrações materiais tipificadas ocorreram no período entre janeiro e dezembro de 2011, não serviria para fundamentar a exigência fiscal.

Reclama ainda que impedir o uso do crédito fiscal destacado na nota fiscal de aquisição da mercadoria consistiria em violação ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS.

Argumenta que, apesar de haver Decisão do STJ de que inexistente fato gerador do ICMS nas transferências interestaduais, dada a ausência de mudança de titularidade e circulação jurídica de mercadoria, por cautela, a empresa sempre destaca e recolhe o ICMS sobre tais operações, e que o faz segundo o custo contábil. Diz que não há qualquer ganho financeiro ou fiscal por parte do autuado e reduz riscos de autuação caso não destacasse e recolhesse o imposto.

Entende que a cobrança pelo Estado de destino gera insegurança jurídica já que o Estado de origem exige de outra forma a tributação nas transferências interestaduais, ocasionando duplicidade de pagamento do imposto. Reclama que aceitar que a base de cálculo seja inferior ao custo contábil, obriga a criação de uma contabilidade paralela e sem lógica para tais casos.

Destaca 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, II, que não se limitou, nessa hipótese, a defini-la como valor da operação. Entende que a citação de custos como a matéria-prima e material secundário (espécies de custos de aquisição), mão-de-obra e acondicionamento (espécie de custos de produção), foram meramente exemplificativos.

Disserta sobre o conceito de custo contábil, colacionando lições de manuais de contabilidade e pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Argumenta que o dispositivo de lei que invoque o conceito de custo para a avaliação de um item do ativo deve ser entendido como aludindo a custo contábil, apurado segundo método do custeio por absorção.

Acrescenta que, 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.

O Recorrente conclui que usar como base de cálculo o custo contábil é justo, razoável, legal e adequado. Com isso, não há razão jurídica ou econômica para que o lançamento seja mantido. Entende 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, 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.

O Recorrente questiona a metodologia de cálculo adotada pelo lançamento. Entende que na falta de conhecimento dos custos de produção deve-se levar em conta o último custo de produção conhecido, o do mês mais próximo da data da transferência. Discorda do Fisco aplicar a alíquota do imposto a uma base de cálculo resultante da multiplicação da base de cálculo das transferências segundo o livro Registro 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 DIPIJ. Entende, também, que o método utilizado violou o art. 148 do CTN, já que não existiram as condições necessárias para realização de arbitramento. E, decidindo pelo uso de arbitramento da base de cálculo, o Fisco deveria utilizar critério mais favorável ao contribuinte, conforme preceitua o art. 6º, § 6º, da Lei nº 8.021/90.

O Recorrente considera a multa exigida exorbitante, assumindo objetivo arrecadatório incompatível com os escopos do Direito Tributário Sancionador. Entende que o percentual de 100% ofende a vedação de confisco, além dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, devendo, por isso, ser integralmente canceladas.

Às fls. 166-173, a PGE/PROFIS, por intermédio do Procurador José Augusto Martins Júnior, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Giza que o lançamento seguiu rigorosamente o quanto prescrito no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, como também o quanto previsto na Lei Estadual nº 7.014/96.

Observa que a definição de base de cálculo é reservada à Lei Complementar e não pode ser modificada por lei estadual de qualquer ente federativo, sob pena de violação ao próprio texto constitucional, sendo impossível, portanto, interpretação extensiva das linhas estabelecidas na norma complementar. Cita jurisprudência do STJ neste sentido.

Quanto à impossibilidade de glosa imposta no lançamento, salienta que o arbitramento da base de cálculo, tal como realizado no lançamento, por óbvio, não enseja diretamente uma glosa nos registros fiscais do contribuinte, nem poderia sê-lo, porquanto o caráter meramente declaratório das decisões prolatadas no contencioso administrativo, por inexistir ferramentas de imposição de obrigações de fazer, como, por exemplo, multas diárias e etc.

Observa que é válido o arbitramento realizado, pois este se constitui em medida de caráter excepcional, cuja dinamização tem como ponto de partida uma conduta omissiva do contribuinte, seja do ponto de vista de não entrega de documentos, como efetivamente ocorrido no caso em epígrafe, seja uma omissão de conteúdo, quando as informações prestadas não possuem um grau de fidedignidade para acolhimento pela Administração Pública, com o devido suporte no art. 148 do CTN. Cita decisões do TJ/MG e do TJ/SC neste sentido.

Entende que, diante da previsão normativa preconizada no art. 148 do CTN, lei complementar em matéria tributária, a discussão tracejada pelo Recorrente em torno da eficácia do art. 22-B da Lei nº 7.014/96, torna-se estéril.

Defende que o arbitramento é uma técnica de valoração de prova indiciária realizada pelo Fisco, em face de informações ou declarações prestadas pelo contribuinte, com escopo de “medir as

proporções do fato tributável”, sendo assim, não há como delimitar a sua metodologia, sob pena de engessamento desta ferramenta legal.

Assevera que no presente caso o lançamento por arbitramento se operou de forma correta, em vista do não atendimento da empresa às intimações do Fisco para apresentação dos arquivos magnéticos.

Quanto à multa aplicada, observa que se encontra prevista na Lei nº 7.014/96 e não se presta ao CONSEF modulá-lo fora das hipóteses encartadas na legislação de regência, que imputa ao contribuinte o mister de provar o preenchimento dos requisitos autorizadores duma possível redução.

VOTO VENCIDO

A aplicação retroativa do art. 22-B da Lei nº 7.014/96 tem fundamento no art. 144, §1º do CTN, o qual representa uma exceção ao princípio da anterioridade para os casos de instituição de novos critérios de apuração ou processo de fiscalização, conforme já definiu o Superior Tribunal de Justiça em julgamento de Recurso repetitivo:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A FATOS IMPONÍVEIS ANTERIORES À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001. APLICAÇÃO IMEDIATA. ARTIGO 144, § 1º, DO CTN. EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.

[...]

9. O artigo 144, § 1º, do Codex Tributário, dispõe que se aplica imediatamente ao lançamento tributário a legislação que, após a ocorrência do fato imponível, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

10. Conseqüentemente, as leis tributárias procedimentais ou formais, conducentes à constituição do crédito tributário não alcançado pela decadência, são aplicáveis a fatos pretéritos, razão pela qual a Lei 8.021/90 e a Lei Complementar 105/2001, por envergarem essa natureza, legitimam a atuação fiscalizatória/investigativa da Administração Tributária, ainda que os fatos imponíveis a serem apurados lhes sejam anteriores (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 806.753/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 22.08.2007, DJe 01.09.2008; EREsp 726.778/PR, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 14.02.2007, DJ 05.03.2007; e EREsp 608.053/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 09.08.2006, DJ 04.09.2006).

[...]

20. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1134665/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009)

Quanto à materialidade da infração, nota-se que o crédito tributário correspondente ao estorno de parte do crédito fiscal apropriado pelo Recorrente em relação às operações de transferências interestaduais de mercadorias destinadas à revenda recebidas de outros estabelecimentos de sua titularidade.

Ressalte-se que o entendimento deste Relator é no sentido da não incidência do ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular (seja ela interna ou interestadual), em virtude do entendimento pacificado há anos nos Tribunais Superiores, vide votos divergentes proferidos no Acórdão CJP Nº 0196-11/15 (infração 04) e Acórdão CJP Nº 0194-13/13.

No entanto, em que pese este entendimento, não se pode deixar de analisar as normas referentes à base de cálculo do imposto nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular quando o contribuinte, assume a incidência do imposto na origem, tendo direito, portanto, ao respectivo crédito no destino, como ocorre no caso em análise.

Frise-se que, nada obstante o entendimento do STJ em grau de Recurso repetitivo (REsp

1125133/SP) e na Súmula nº 166, o qual é confirmado pelo STF (RE 466526), todos os Fiscos Estaduais continuam a exigir o ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, o que obriga o contribuinte a ingressar com ação judicial para ter reconhecido o seu direito ao não recolhimento do ICMS nessas operações.

Diante disso, não se pode negar o direito ao crédito ao contribuinte que, como no presente caso, preferiu não buscar seu direito judicialmente e decidiu por recolher o ICMS exigido nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular.

Estabelecida tais premissas, há se analisar qual a base de cálculo do ICMS nestas operações.

Neste ponto, vale ressaltar que o lançamento fiscal tem fulcro no quanto disposto no art. 17, §7º, inciso II da Lei Estadual nº 7.014/96 que, por sua vez, encontra fundamento de validade no art. 13º, §4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96.

O aspecto controvertido na presente demanda, gira em torno da exegese dos referidos dispositivos legais, qual seja, o conceito de custo de produção, e se ele se limita à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, como determina literalmente o dispositivo legal, ou se o conceito de custo de produção deve ser considerado como o custo contábil de toda a mercadoria produzida, como defende o Recorrente.

Em nosso entendimento, a determinação da base de cálculo deve estar expressamente prevista na regram matriz de incidência tributária prevista na norma geral e abstrata, em virtude da obediência à estrita legalidade tributária e à tipicidade cerrada. Sendo assim, quando os referidos dispositivos determinam que a base de cálculo é a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não há que se incluir outros valores na base de cálculo. Este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANÁLISE DE LEI LOCAL. SÚMULA 280/STF. ICMS TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE UNIDADES ESTABELECIDAS EM DIFERENTES ESTADOS-MEMBROS. BASE DE CÁLCULO. EXEGESE DO ART. 13, § 4º, II, DA LC 87/1996.

[...]

3. Em relação ao mérito, o Tribunal de origem limitou-se a, genericamente, **concluir que a regra do art. 13, § 4º, II, da LC 87/1996 comporta interpretação restritiva. Tal entendimento, embora convergente com a orientação que o STJ atribui, não se revela suficiente para compor a lide, pois a controvérsia não consiste em identificar a natureza restritiva ou não da norma, mas se as características das despesas denominadas MOI (mão de obra indireta), GGF (gastos gerais de fabricação) e DPF (despesas fixas), a despeito do nomen iuris, permitem o seu rigoroso enquadramento no conceito de custos, estabelecido na norma em tela, de modo a integrar a base de cálculo do ICMS.**

4. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido para anular o acórdão hostilizado. (REsp 1350207/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2015, DJe 11/11/2015)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ART. 535 DO CPC. VÍCIO INEXISTENTE. PRETENSÃO DE EFEITOS INFRINGENTES. DESCABIMENTO. ERRO DE JULGAMENTO. VIA INADEQUADA. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. ESTABELECEMENTOS DO MESMO TITULAR. ART. 13, § 4º, II, DA LC 87/1996. UNIDADE DE DISTRIBUIÇÃO. EXTENSÃO DA UNIDADE FABRIL. BASE DE CÁLCULO. CUSTOS DE PRODUÇÃO. ARBITRAMENTO PELO FISCO. SÚMULA 7/STJ. CUSTOS DE PRODUÇÃO DO CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ALEGAÇÃO DE DESCONSIDERAÇÃO NA BASE DE CÁLCULO. FALTA DE IMPUGNAÇÃO E DEBATE SOBRE A QUESTÃO NA ORIGEM. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. PREQUESTIONAMENTO PARA FINS DE INTERPOSIÇÃO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. INVIABILIDADE.

1. O acórdão embargado estabeleceu, ao julgar o Recurso Especial, que o Centro de Distribuição é mero prolongamento do parque industrial, concluindo que o ICMS nas operações interestaduais entre os estabelecimentos do mesmo titular - centro de distribuição (SP) e filial de vendas (RS) - deve ter por base de cálculo o custo da produção (art. 13, § 4º, II, da LC 87/1996), e não o valor de entrada, sendo este estipulado ordinariamente pela embargante em quantia igual ou superior ao preço final de venda (art. 13, § 4º, II, da LC 87/1996).

2. De acordo com o supracitado dispositivo, consideram-se custos de produção as despesas com "matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento".

[...]

(EDcl nos EDcl no REsp 1109298/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, Rel. p/ Acórdão Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2013, DJe 06/11/2013)

Quanto ao arbitramento realizado, há de se observar que este decorreu do não atendimento, pelo sujeito passivo, das intimações para apresentação dos documentos solicitados, sendo assim, o mesmo está em consonância com o quanto prescrito no art. 148 do CTN:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça;

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PEDIDO DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. ACÓRDÃO RECORRIDO PROFERIDO POR TURMA RECURSAL DO JUIZADO ESPECIAL DA FAZENDA PÚBLICA. REGIME PRÓPRIO DE SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA (ARTS. 18 E 19 DA LEI 12.153/2009). CABIMENTO DE PEDIDO DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. INTERPRETAÇÃO DO ALCANCE DA SÚMULA 431 DO STJ. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO BASEADO EM PORTARIA ILEGAL INSTITUIDORA DO REGIME DE PAUTA FISCAL (PORTARIA 67/11 DO ESTADO DE MATO GROSSO). SOMENTE LEI PODE ESTABELECEER A FIXAÇÃO DA ALÍQUOTA DO TRIBUTO E DA SUA BASE DE CÁLCULO (ART. 97 DO CTN). O ARBITRAMENTO DE VALORES PREVISTO NO ART. 148 DO CTN É MODALIDADE DE LANÇAMENTO ADEQUADO SEMPRE QUE OMISSA OU NÃO MEREÇAM FÉ AS DECLARAÇÕES PRESTADAS PELO CONTRIBUINTE. PEDIDO DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA DA L. S. NOVAIS IND. E COM. DE MADEIRAS - EPP PROVIDO.

1. Esta egrégia Corte Superior é competente para conhecer diretamente do pedido de Uniformização em duas situações: (i) quando o dissídio se verificar entre Turmas Recursais de Estados diferentes; e (ii) quando uma Turma Recursal proferir Decisão contrária a Súmula do STJ.

2. A reflexão Sumular 431 do STJ se firmou a partir do seguinte raciocínio: é ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.

3. Esse enunciado foi fruto do princípio da reserva legal a que se acha submetida a definição da base de cálculo de impostos. Dispõe o art. 97, IV, do CTN que somente a lei pode estabelecer a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo. Portanto, a base de cálculo do imposto deve estar definida na Lei de regência do respectivo tributo. Daí a ilegalidade do regime da pauta fiscal, que decorre de ato do Executivo para estipulação da base de cálculo do imposto. Na área do ICMS, é comum o Executivo baixar pauta de valores para diferentes mercadorias, procedendo à sua apreensão quando transportadas junto a notas fiscais com valores diversos daqueles estabelecidos por atos do Executivo.

4. Vê-se, pois, que a pauta fiscal é valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo. Não se pode confundi-la com o arbitramento de valores previsto no art. 148 do CTN, modalidade de lançamento, regularmente legítima para a constituição do Crédito Tributário sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou, ainda, os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

5. No caso, o fato de existir procedimento administrativo exigindo o registro de contrato de compra e venda em cartório, com firma reconhecida, devidamente homologado pelo Agente Arrecadador-Chefe da Agência Fazendária do domicílio fiscal do remetente, a fim de afastar a base de cálculo dos valores na Lista de Preços Mínimos da Portaria em questão, fere frontalmente a legalidade estrita fiscal.

6. A portaria editada, por si só, é ilegal em sua totalidade, pois não cabe ao Poder Executivo do Ente Federativo instituir pauta fiscal em nenhuma hipótese, mesmo condicionando o afastamento dos valores pré-fixados na pauta fiscal com a apresentação de documentação exigida com formalidade instituída pela portaria em procedimento administrativo. Ora, o procedimento administrativo fiscal previsto na portaria de pauta fiscal não convalida o ato de lançamento para a constituição do Crédito Tributário quando a norma regulamentadora possui vício insuperável de ilegalidade, no dimensionamento econômico do fato gerador.

7. A autoridade Fazendária, no caso, possui meios legítimos para exercer o ato de lançamento fiscal para constituição do Crédito Tributário, qual seja, a modalidade do arbitramento, prescrito no art. 148 do CTN, com o devido processo legal administrativo e contraditório, e ainda as demais legislação complementares a está originárias do poder Legislativo Estatal, porquanto se trata de exaço de competência do Estado e Distrito Federal, conforme o art.

155, inciso II, da Carta Magna.

8. *Pedido de Uniformização de Interpretação de Jurisprudência da empresa Contribuinte provido. (Pet 10.858/MT, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/08/2015, DJe 03/09/2015) (grifamos)*

Diante do exposto, como o sujeito passivo não apresentou os documentos solicitados nas intimações da fiscalização, não restou alternativa que não o arbitramento da base de cálculo, com base no art. 148 do CTN.

Frise-se que a adoção do arbitramento da base de cálculo não impede que o contribuinte impugne a metodologia para apuração do imposto, desde que o faça com base em documentos ou nas normas aplicáveis.

No caso em apreço, o Recorrente não apresentou documentos que infirmem o arbitramento realizado, limitando-se a alegar que a metodologia de cálculo adotada pelo lançamento está equivocada, pois, no seu entender, deve-se levar em conta o último custo de produção conhecido, o do mês mais próximo da data da transferência, e não uma base de cálculo resultante de um percentual genérico obtido por meio de dados anuais, e não mensais, decorrentes das informações da DIPJ.

Entretanto, a metodologia aplicada seguiu a determinação constante no art. 22-B, Parágrafo Único, inciso II, da Lei nº 7.014/96:

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:

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. (grifamos)

Note-se que o inciso II prevê que 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 DIRPJ, admitindo-se como crédito fiscal o valor encontrado pela aplicação da alíquota interestadual sobre a base de cálculo arbitrada.

Ou seja, a metodologia aplicada seguiu a determinação legal, e não foi impugnada mediante documentos pelo Recorrente, logo, não vislumbro motivos para o seu afastamento.

Quanto às alegações de confiscatoriedade ou desproporcionalidade das multas, noto que os percentuais de multa estão previstos na legislação estadual e não podem ser afastados em razão de tais argumentos por conta da previsão legal constante no art. 125, I, do COTEB.

Entendemos que os princípios constitucionais e as decisões judiciais servem de fundamento para as decisões a serem proferidas em âmbito administrativo, mas, em regra, não se pode afastar a aplicação da norma prevista na legislação estadual sob alegação de inconstitucionalidade, ainda mais quando nem mesmo os Tribunais Superiores têm jurisprudência pacífica sobre qual o limite do percentual de multa de infração, para o descumprimento de obrigação principal.

Por fim, em que pese não ter sido alegado pelo Recorrente, observo, *ex officio*, uma nulidade no lançamento ora analisado. Isso porque a infração imputada ao contribuinte é “deixar de recolher o ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao Fisco de documentação fiscal e contábil, no ano de 2011”, no entanto, a exigência do ICMS em tela decorreu de utilização indevida de crédito fiscal de imposto.

A utilização indevida de crédito fiscal de ICMS não se confunde como falta de recolhimento do imposto, isso porque a utilização indevida pode ter sido efetiva ou meramente escritural. Somente mediante um refazimento da conta corrente do contribuinte é possível afirmar que todo o crédito indevidamente utilizado implicou necessariamente em falta de recolhimento do ICMS.

Em regra, as autuações fiscais de utilização indevida de crédito de ICMS exigem somente multa, quando comprovada a utilização meramente escritural acompanhada do estorno do crédito indevidamente escriturado, ou exigem imposto e multa, permitindo que o contribuinte mantenha escriturado os créditos que foram indevidamente escriturados.

Nota-se, portanto, a completa diferença entre as autuações fiscais decorrentes de utilização indevida de crédito fiscal e as decorrentes de falta de recolhimento de imposto, as quais não se confundem.

No caso em apreço, ao imputar a conduta de recolhimento a menor de imposto, quando na verdade o apurado foi a utilização indevida de crédito fiscal, a autuação fiscal apresenta vício insanável que macula por completo lançamento ora analisado.

Outrossim, vê-se que o erro na imputação da infração cometida influenciou na aplicação da penalidade cabível, uma vez que foi aplicada a multa de **100%**, art. 42, IV, “i”, da Lei nº 7.014/96, quando deveria ter sido aplicada a multa de **60%**, prevista no art. 42, II, “f”, ou art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96:

IV - 100% (cem por cento) do valor do imposto:

i) quando o valor do imposto a recolher for fixado através de arbitramento, inclusive em estabelecimento não inscrito, exceto na hipótese de sinistro no estabelecimento, caso em que se aplica a multa prevista no inciso II;

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal; (grifamos)

Diante de todo o exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Voluntário e declaro *ex officio* a nulidade da autuação ora analisada, com base no art. 18, IV, “a”, do RPAF, tendo em vista o fato de que a infração imputada ao contribuinte não se enquadra com a conduta praticada.

VOTO VENCEDOR

Peço vênha ao nobre relator para apresentar entendimento divergente daquele esposado em seu voto, mais especificamente no que concerne à decretação de nulidade ao argumento de que haveria uma desconformidade entre a narração dos fatos (que aponta para um creditamento indevido) e a sua tipificação (que aponta para falta de recolhimento).

Deve-se, inicialmente, ressaltar que o enquadramento da conduta infratora como “crédito indevido” pressupõe que, dela, não tenha decorrido repercussão financeira na conta corrente do contribuinte, nos termos do caput do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, reproduzido abaixo.

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

...

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;

b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;

c) na transferência irregular de crédito fiscal a outro estabelecimento;

... (grifos acrescidos)”

De fato, como se depreende da leitura do texto legal, acima reproduzido, a utilização indevida de crédito fiscal somente se caracteriza como tal na medida em que “não importe em descumprimento de obrigação principal”, para o que o legislador previu que a autuação se dará, “... sem prejuízo da exigência do estorno”. Não há, inclusive, nenhum outro “tipo infracional” que tenha descrito a utilização indevida de crédito fiscal.

Note-se, contudo, que o creditamento indevido, enquanto “conduta-meio”, pode resultar, ou não, em falta de recolhimento do tributo, pois basta que a escrita fiscal não possua saldo credor suficiente para absorver o estorno do valor indevidamente creditado para que se configure uma nítida conduta que suprimiu (total ou parcialmente) receita do erário.

Ora, se o valor do crédito utilizado indevidamente for inferior ao saldo credor registrado na escrita fiscal naquele específico mês (de ocorrência do fato autuado), deve-se tipificar a conduta no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, conforme texto acima reproduzido. Disso não emerge qualquer divergência.

Não é, contudo, o que ocorre quando o creditamento indevido se verifica na escrita fiscal de um contribuinte que apresentou saldo devedor no mês, que é o caso dos presentes autos. Nessa situação, a “conduta-meio” não se esgota em si, mas repercute no conta-corrente da empresa fiscalizada, resultando em falta de recolhimento do ICMS (“conduta-resultado”).

Deparamo-nos, assim, com uma única conduta (crédito indevido) que se subsume a dois “tipos infracionais” distintos, quais sejam: “utilização indevida de crédito fiscal” e “falta de recolhimento do ICMS”. Considerando que não se cogita da aplicação de duas sanções a um único fato, é de se fazer uso das regras legais existentes para solução do fenômeno que a doutrina denomina de “concurso formal de normas”.

O § 5º do art. 42 da lei referida prevê que, nessa hipótese, deve prevalecer o enquadramento da infração com base na “conduta-resultado”, pois se trata de uma relação simples de causa e consequência, conforme se lê abaixo.

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

...

§ 5º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.

...”

Assim, considerando a existência de relação de causa e efeito entre os dois tipos legais, deve-se tipificar a conduta como “falta de recolhimento”, haja vista a impossibilidade de se exigir tributo a partir de “utilização indevida de crédito”, conforme já explicitado acima.

Nesse sentido, não merece reparo o lançamento fiscal, pois a utilização indevida dos créditos nas operações de transferência suprimiu receitas do erário, devendo ser objeto da sanção prevista no art. 42, inciso IV, alínea “i” da Lei nº 7.014/96, em conformidade com o enquadramento levado a efeito pelos autuantes.

Nesse sentido, entendo que não há nulidade a ser decretada, não merecendo reparo o lançamento tributário.

Assim, peço vênias ao nobre relator para divergir da sua interpretação, pelo que Nego Provitamento

ao Recurso Voluntário interposto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **2068910023/15-8**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.070.269,54**, acrescido de multa de 100%, prevista no art. 42, IV, "i", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral Oliveira, Washington José Santos, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de novembro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS