

**A. I. N°** - 206891.0012/16-4  
**AUTUADO** - ARCELORMITTAL BRASIL S/A  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 30/08/2016

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0159-03/16**

**EMENTA:** ICMS. ARBITRAMENTO. BASE DE CÁLCULO. SAÍDAS DE PRODUTOS EM TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, COM PREÇO INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. FALTA DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS. O procedimento fiscal efetuado com base no art. 22-B da Lei n° 7.014/96, considerando a impossibilidade de desenvolver a fiscalização do estabelecimento para apurar a base de cálculo do ICMS admitida nos termos do § 4º do artigo 13 da LC n° 87/96, para efeito de apropriação de crédito fiscal nas transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, oriundas de outra unidade da Federação. Justifica-se o arbitramento, tendo em vista que não foi apresentado planilha de custos, impossibilitando saber se a base de cálculo nas transferências está em conformidade com a LC n° 87/96. Mantido o lançamento. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 07/03/2016, refere-se à exigência de R\$2.482.480,44 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2012. Infração 01.02.23.

Consta, ainda, que se trata de arbitramento da base de cálculo em decorrência da falta de apresentação ao Fisco de documentos fiscais e contábeis, mesmo após efetuadas inúmeras intimações (quinze) para tal finalidade.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 55 a 69 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e apresenta um breve relato sobre o Auto de Infração. Diz que antes de descer aos equívocos cometidos pela fiscalização na composição da base de cálculo do imposto nas transferências autuadas, ressalta a absoluta carência de legalidade da glosa dos créditos que foram escriturados.

Reproduz o art. 13, § 4º, II, da LC 87/96; art. 17, § 7º, II, da Lei 7.014/96 e diz que a constatação da utilização de base de cálculo sobrevalorada na origem não autoriza à Administração glosar os créditos escriturais de ICMS aproveitados correspondentes ao *plus valorativo* da entrada realizada. Afirma que a fiscalização tributária está atrelada ao princípio da legalidade (arts. 5º, II; 37; 84, IV, e; 150, I, da CF/88), só lhe sendo possível agir em estrita conformidade com o comando da lei (*secundum legis*).

Alega que, nem a Constituição de 1988, nem a Lei Kandir e nem mesmo a Lei Estadual nº 7.014/96 trazem a distinção invocada como suporte da autuação. Na hipótese, pouco importa o entendimento do Estado de destino acerca da base de cálculo que deveria ter sido praticada pelo estabelecimento de origem das mercadorias. Rememora que o direito de crédito do adquirente vincula-se tão somente ao “montante cobrado” nas operações anteriores (art. 155, § 2º, I, da CF/88), nada havendo contra o procedimento adotado pelo estabelecimento.

Nesse sentido, pontua a impossibilidade da utilização do art. 22-B, da Lei 7.014/96 como fundamento legal da acusação fiscal. O dispositivo previu o procedimento de apuração do imposto levado a cabo no caso concreto, permitindo ao fisco baiano, para efeito de apropriação de crédito fiscal nas transferências interestaduais, o arbitramento da base de cálculo do imposto quando o contribuinte deixa de fornecer o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida.

Frisa que o dispositivo foi acrescentado na Lei nº 7.014/96 por força da Lei Estadual nº 12.605, de 14 de dezembro de 2012, publicada no Diário Oficial nos dias 15 e 16 de dezembro de 2012. Assim, e tendo em vista que as infrações materiais tipificadas ocorreram no período entre janeiro e dezembro de 2012, conclui que o preceito legal é inservível para fundamentar a exigência fiscal até dezembro de 2012, pena de inadmissível retroatividade (art. 150, I, *a*, da CR/88). Ressalta que, se o dispositivo só foi incorporado ao texto da Lei em dezembro de 2012, e indaga como poderia estar em vigor no período entre janeiro a dezembro de 2012.

Entende que a inaplicabilidade da retroatividade do § 1º do art. 144, do CTN, eis que não se trata de mera instituição de novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, mas de modificação do aspecto quantitativo da consequência da regra-matriz de incidência, com restrição à amplitude do direito ao crédito de ICMS e elevação da carga tributária suportada pelo contribuinte.

Além disso, menciona que ao prever uma hipótese de glosa de créditos, a legislação está aumentando o tributo devido, apurado pelo cotejo de débitos e créditos em cada período de apuração, razão pela qual devem ser respeitadas, *in casu*, a anterioridade e a noventena. Assim, tem-se que a nova regra só poderia ser aplicada a partir de março de 2013.

Afirma que consentir a restrição da possibilidade da recuperação pelo contribuinte da integralidade do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição consistiria em violação ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, com a incidência sucessiva do imposto sobre a mesma riqueza produzida em mais de uma etapa da cadeia de circulação das mercadorias (efeito cascata). Ademais, prejudicaria a neutralidade do ICMS, onerando a força produtiva e impedindo o traslado do ônus financeiro do gravame até o consumidor final (contribuinte *de facto*).

Requer seja declarada a improcedência do crédito tributário, em razão da falta de previsão legal dos motivos invocados pelo fisco para promover a glosa dos créditos escriturais apropriados pelo contribuinte, com ferimento aos princípios da legalidade, da não surpresa e da não cumulatividade do ICMS, pena de contrariedade e negativa de vigência aos arts. 5º, II; 37; 150, I e III; 155, § 2º, I, todos da CR/88; e 3º e 97, do CTN.

O defendente também alega que constatou equívocos fiscais quanto à composição errônea dos valores de transferência, implicando arbitramento indevido. Diz que as premissas utilizadas pelo Fisco se encontram equivocadas. Afirma que embora haja previsão legal de incidência do ICMS sobre transferências entre filiais na LC 87/96, o STJ já sumulou (súm. 166) que inexistente 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.

Diz que 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. Diz que não há sentido jurídico algum que a base de cálculo seja inferior ao custo contábil, obrigando a criação de uma contabilidade paralela e sem lógica para tais casos.

Comenta sobre o conceito de Custo Contábil, citando ensinamentos de Eliseu Martins, e afirma que dentre os diversos sistemas disponíveis de mensuração de custos, o mais consentâneo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos é o método de custeio real por absorção. Nesse sentido, reproduz lição dos professores da FEA-USP, em seu *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. Diz que o Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, traz considerações semelhantes, conforme reproduziu.

Também cita a doutrina Direito Empresarial e comentário sobre o art. 183 da LSA, pronunciamento de Modesto Carvalhosa, além do critério é também aceito pela legislação do IRPJ, o que ressalta a coerência do sistema jurídico. Diz que a Receita Federal, no Parecer Normativo CST nº 6/79, igualmente prega o respeito ao custo contábil.

Sobre a questão posta na Lei Complementar 87/96, afirma que a mencionada Lei traz uma base de cálculo genérica para a transferência entre estabelecimentos dentro do mesmo Estado, sejam eles do mesmo titular ou de titular distinto. 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.

Ressalta 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.

Para as transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, diz que 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. Entende que o inciso II – aplicável para as transferências originárias de estabelecimentos industriais –, na visão da fiscalização, reduz o conceito de custo próprio da contabilidade, pois desconsidera na sua formação diversos custos, principalmente os indiretos, para resumi-lo aos custos com matéria-prima e material secundário (espécies de custos de aquisição), mão-de-obra e acondicionamento (espécie de custos de produção), mas os termos ali constantes são meramente exemplificativos.

Apresenta o entendimento de que, 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.

Alega 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. 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. Acrescenta que 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.

Ressalta que o Estado de São Paulo já reconheceu o caráter meramente exemplificativo dos componentes de custos enumerados no art. 13, § 4º, da LC 87/96, conforme entendimento exarado na Decisão CAT 05/2005, que reproduziu. Entende que o presente Auto de Infração deve ser julgado improcedente em decorrência da interpretação da LC 87/96 e da legislação estadual que a reitera à luz do Pacto Federativo.

Sobre o arbitramento, alega que a metodologia de cálculo adotada pelo lançamento é, em larga medida, questionável. Diz ser 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. Afirma 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.

Diz que é por isso 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 (doc 03).

Dessa forma, entende que incorre o lançamento em vício material, incondizente com as obrigações decorrentes dos arts. 3º e 142 do CTN, que transcreveu. Afirma que os cálculos fiscais denotam violação do art. 148 do CTN, considerando que, 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, e tal procedimento só pode ser feito se observadas as condições expostas no art. 148 do CTN.

Para que pudesse realizar o procedimento que fez, ressalta que 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 pobremente numa única planilha. Diz que 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 disponíveis.

Lembra que já decidiram os tribunais que o arbitramento só poderá ocorrer se inexistir “elementos contábeis confiáveis” para a determinação da base de cálculo (cfr., e.g., TRF4, 1ª T., AC 1998.04.01.061640-0/SC, Rel. Des. Mª 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.

Diante do exposto, afirma que nulo é o lançamento, posto que baseado em arbitramento, feito sem um critério adequado. Caso assim não entenda, o que admite apenas por argumentar, diz que 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.

Sobre a penalidade aplicada, alega que no presente caso, a fiscalização imputou à empresa multa no percentual de 60% sobre o valor do imposto a recolher (fixado por arbitramento), com fulcro no art. 42, VII, “a”, da Lei 7.014/96. Diz que a mencionada penalidade exorbita e muito a quantia

necessária para a realização de sua finalidade sancionatória, assumindo objetivo arrecadatário incompatível com os escopos do Direito Tributário. Diz que a doutrina e a jurisprudência são uníssonas em afirmar que penalidades de tal monta ofendem a vedação de confisco, além dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, devendo, por isso, ser integralmente canceladas.

Finalmente, e apenas por amor ao debate, diz que há relevantes fundamentos jurídicos para que, na pior das hipóteses, a multa seja ao menos reduzida. Diz que a redução da multa também é uma possibilidade que tem lastro no nosso ordenamento jurídico, merecendo destaque a recente decisão do Supremo Tribunal Federal com relação às multas moratórias, de natureza idêntica à da penalidade aqui discutida, e que foram instituídas com o propósito de evitar a impontualidade do contribuinte para o pagamento de obrigações tributárias principais. Reproduz ementa do Agravo de Instrumento 727.872/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, Dje 091, 18/05/2015.

Acrescenta que a mencionada decisão demonstra que o Pretório Excelso assentou que multas como a presente não podem exceder o limite de 20% do valor do tributo. Com base na jurisprudência noticiada, requer, em caráter subsidiário, seja a penalidade aplicada no caso concreto, no importe de 60% do valor do imposto (art. 42, VII, 'a', da Lei 7.014/96), reduzida para o patamar máximo de 20%.

Diz 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".

Por fim, o defendente requer seja conhecida e provida a impugnação apresentada, com o consequente cancelamento do lançamento, alegando: (i) a carência de legalidade da glosa dos créditos escriturais de ICMS apropriados pelo contribuinte, ou (ii) a obrigatoriedade da consideração dos custos reais das mercadorias na quantificação das transferências interestaduais com produtos industrializados, apurados em conformidade com os princípios e a metodologia da contabilidade de custos.

Subsidiariamente, requer o cancelamento ou, quando menos, a redução, da penalidade aplicada, em respeito ao princípio do não confisco, na esteira da jurisprudência sedimentada pelo Supremo Tribunal Federal. Protesta provar o alegado por todos os meios de prova aceitos pelo Direito, e requer, por fim, o cadastramento do nome dos advogados Sacha Calmon Navarro Coelho, OAB/MG nº 9.007, e Eduardo Fraga, OAB/BA 10.658, para fins de recebimento das intimações no presente feito, sob pena de nulidade (art. 236, §1º do CPC).

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 107 a 142 dos autos. Dizem que a mencionada informação fiscal tem o objetivo de procurar esclarecer, inicialmente, que a auditoria desencadeada procurou por todos os meios e flexibilidades possíveis para identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo a evitar ter que utilizar o procedimento de apuração do valor devido ao Fisco através do método de arbitramento, objetivando possibilitar que, didaticamente, se compreendesse os lindes de eventual controvérsia que poderia ser instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal, caso o contribuinte autuado tivesse feito a apresentação das planilhas de custo de produção (em meio eletrônico), com os detalhes exigidos pelo art. 13, §4º, II da Lei Complementar 87/96.

Para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal, dizem que é imprescindível analisar as diversas nuances que 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.

Nesta ordem, entendem ser imperiosa a colação da definição positivada em nosso ordenamento jurídico, a iniciar pelo firmado na Constituição Federal Brasileira, seguindo a estrutura piramidal

de fundamento e validade das normas existentes. Reproduzem o art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a” e “b” da Constituição Federal, além do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96.

Afirmam que, do texto positivado exposto, pode-se concluir, 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.

Em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando, portanto, a qualquer tipo de intelecção ampliativa, dizem que 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. Entendem 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.

Acrescentam que, se o contribuinte 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. Esclarecem que apesar de intimado diversas vezes, o autuado recusou-se a apresentar ao fisco as planilhas de custo de produção (com o detalhamento exigido pela aludida lei complementar), de sorte a permitir a aferição da correta base de cálculo objeto das transferências interestaduais entre os mesmos titulares, momento em que se buscava examinar, em outro contexto, se foi efetivada a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, não restou ao fisco alternativa senão do emprego da norma procedimental denominada arbitramento da base de cálculo para se encontrar o valor aproximado (espécie de média) do que deveria ter sido operacionalizado pela autuada. Dizem que a falta do recolhimento de ICMS por parte do autuado decorreu do simples fato de que este imposto é não cumulativo, pois o crédito das operações de entradas são confrontados com os débitos das operações de saídas e recolhe-se este tributo pela diferença entre débito e crédito.

Ressaltam 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, e este estorno, nesta autuação, foi materializado através da técnica ou procedimento de arbitramento. Reproduzem as informações constantes no corpo do presente Auto de Infração, inclusive a informação de que, após a efetivação de várias intimações, restou como alternativa única a realização do arbitramento, na forma prevista em lei, cujo reflexo está evidenciado no demonstrativo anexo a este processo, intitulado “arbitramento - estorno de crédito ICMS (custo transferência) - 2010 - dados da DIPIJ, arquivos SINTEGRA, livros e notas fiscais do autuado.

Também reproduzem decisões do CONSEF envolvendo o próprio autuado por meio dos Acórdãos JJF Nº 0258-03/13, JJF Nº 0087-04/14 e CJF Nº 0154-11/14, destacando ainda, o pagamento efetuado pelo Contribuinte na última Anistia referente a débito de idêntica natureza. Comentam sobre a Instrução Normativa Nº 052/2013 que apresenta esclarecimento quanto à base de cálculo nas operações de transferência interestadual e a vinculação à mesma por força do disposto no Código Tributário Nacional (CTN). Dizem que se trata de norma de caráter meramente interpretativo e também por instituir novos critérios para apuração do imposto devido, a mesma retroage para

atingir fatos geradores anteriores à publicação da mesma, consoante já relatado acima quanto ao arbitramento previsto no art. 144, §1º do CTN.

Dizem que diante da situação fática relatada, procederam ao estorno do crédito fiscal contabilizado a mais, de forma a corrigir a falta de recolhimento do ICMS atinente ao creditamento indevido que, neste caso, foi quantificado por meio do procedimento de arbitramento. Afirmam que, 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 no trabalho de auditoria fiscal-contábil.

Ao tratar do mérito da autuação, dizem que o presente Auto de Infração contém o detalhamento do trabalho realizado e aponta a lei que instituiu o procedimento de arbitramento. Comentam que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que as regras ou as normas procedimentais, com supedâneo no artigo 144, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), possuem aplicação imediata, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido em data anterior à vigência desses diplomas.

Acrescentam que esse dispositivo do CTN refere-se a legislação, fato este que também dá total amparo aos novos procedimentos implementados com a edição da IN 52/13. Observam que a Lei apontada no corpo do Auto de infração, ora questionada, é uma norma complementar que oferece o amparo para a efetivação do procedimento de lançamento realizado pelos autuantes.

Em relação ao argumento defensivo de que houve equívocos quanto à composição dos valores de transferência por meio do arbitramento, informam que, mesmo sendo intimado várias vezes para fazer a abertura da planilha de custo de produção, objetivando efetivar uma eventual glosa do excesso de crédito tomado por ter aplicado uma base de cálculo majorada, o autuado apresentou declaração de que não possui as informações solicitadas referentes à composição dos custos de produção.

Afirmam que, ao fazer esta declaração, o defendente 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. Dizem que, ao omitir os dados, pois esse detalhamento ou essa composição dos custos de produção existem nos arquivos do autuado, haja vista que esses dados são os mesmos que foram importados para fazer o preenchimento da DIPJ (fls. 52) entregue à Receita Federal do Brasil.

Afirmam que a Autoridade lançadora que realizou este Auto de Infração apenas cumpriu o que está previsto nos dispositivos da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, e posteriores alterações, reproduzindo o art. 22-B da mencionada Lei. Dizem que este procedimento da lei baiana está em consonância com o Parecer da PGE/PROFIS e da decisão do STJ, que reproduziram.

Apresentam a conclusão de que, como o autuado omitiu (via declaração ou mediante esclarecimentos prestados, quando das respostas às intimações, 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 do autuado é suficiente, segundo as normas do CTN, para tal mister.

Em relação às multas aplicadas, afirmam que são exatamente aquelas previstas na Lei baiana. Dizem que em função da edição de Instrução Normativa 052/2013, de caráter interpretativo, a multa por cometimento da infração deve ser eliminada, com base nos artigos 106, I e 96 do CTN.

Na considerações finais, fazem uma síntese dos argumentos constantes na informação fiscal, apresentam o entendimento da doutrina e da jurisprudência sobre a matéria tratada no Auto de Infração e afirmam que, em face do 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.

Afirmam que está demonstrado e comprovado o acerto do presente Processo Administrativo Fiscal, e pedem a procedência total deste Auto de Infração.

## VOTO

O autuado alegou que nulo é o lançamento, posto que baseado em arbitramento, feito sem um critério adequado. Não acato a alegação defensiva, considerando que o arbitramento da base de cálculo do imposto exigido no presente lançamento foi efetuado de acordo com a legislação tributária em vigor, em razão da falta de apresentação pelo defendente das planilhas de custo de produção com os detalhes exigidos pelo art. 13, §4º, II da Lei Complementar 87/96.

Os autuantes informaram que a fiscalização procurou por todos os meios e flexibilidades possíveis para identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo a evitar ter que utilizar o procedimento de apuração do valor devido ao Fisco através do método de arbitramento.

Constato que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, o presente Auto de Infração, trata da falta de recolhimento do ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil, nos meses de janeiro a dezembro de 2012, constando na descrição dos fatos, que o autuado foi intimado quinze vezes e não atendeu às intimações para entrega das planilhas com o custo da mercadoria produzida, contendo os detalhes previstos no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96.

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

Por outro lado, a definição da base de cálculo para as operações de saídas de mercadorias por transferências constante no art. 13, § 4º, da LC 87/96, é reproduzida no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96:

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

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

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



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

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

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

No caso em exame, foi informado pelos autuantes que a fiscalização ficou impedida de apurar a base de cálculo nas entradas em transferências de outros Estados da Federação, considerando que o autuado foi intimado quinze vezes e não atendeu às intimações para entrega das planilhas com o custo da mercadoria produzida, contendo os detalhes previstos no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96.

Constato que a falta de exibição de livros e documentos fiscais e contábeis à época das reiteradas intimações, impediu a realização da auditoria contábil no sentido de apurar a base de cálculo nas entradas por transferências de outros Estados da Federação, por isso, os autuantes aplicaram o arbitramento da base de cálculo, como único recurso disponível, conforme demonstrativos à fl. 09 dos autos.

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

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

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

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

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

O defendente alegou que a infração material tipificada ocorreu no período entre janeiro e dezembro de 2012, e o preceito legal utilizado para fundamentar a exigência fiscal só foi incorporado ao texto da Lei em dezembro de 2012. Indaga como poderia o dispositivo legal estar

em vigor no período entre janeiro e dezembro de 2012. Comentou sobre a inaplicabilidade da retroatividade do § 1º do art. 144, do CTN, afirmando que não se trata de mera instituição de novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, mas de modificação do aspecto quantitativo da consequência da regra-matriz de incidência, com restrição à amplitude do direito ao crédito de ICMS e elevação da carga tributária suportada pelo contribuinte.

Sobre esta alegação, concordo com o posicionamento dos autuantes, de que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que as regras ou as normas procedimentais, com supedâneo no artigo 144, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), possuem aplicação imediata, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido em data anterior à vigência desses diplomas.

Esse dispositivo do CTN também dá total amparo aos novos procedimentos implementados com a edição da Instrução Normativa 52/13, e a Lei apontada no corpo do Auto de infração, ora questionada, é uma norma complementar que oferece o amparo para a efetivação do procedimento de lançamento realizado pelos autuantes. Como se trata de norma de caráter interpretativo a mesma retroage para atingir fatos geradores anteriores à publicação da mesma.

Em relação aos cálculos efetuados no levantamento fiscal, consta a informação de que os autuantes tomaram por base a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) Ano Calendário de 2012, entregue à Receita Federal do Brasil. Os referidos dados foram fornecidos pelo próprio contribuinte, que não alegou nem comprovou que os mesmos estariam incorretos.

Foi apurado o percentual do custo em relação ao custo total dos produtos declarados na DIPJ, obtendo, assim, o percentual de 15,02%, que foi considerado para o cálculo da base de cálculo arbitrada, conforme planilha à fl. 10 dos autos.

Os autuantes ressaltaram que, 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 no trabalho de auditoria fiscal-contábil. Diante da situação fática relatada, procederam ao estorno do crédito fiscal contabilizado a maior, de forma a corrigir a falta de recolhimento do ICMS atinente ao creditamento indevido que, neste caso, foi quantificado por meio do procedimento de arbitramento.

Entendo que no presente caso, ficou caracterizado que a falta de exibição dos documentos fiscais solicitados impediu a realização de procedimento normal para apurar se estava correta a base de cálculo adotada pelo contribuinte nas entradas por transferências de outros Estados da Federação, estando legalmente prevista a aplicação do arbitramento para a apuração quanto à utilização de créditos fiscais indevidos. Portanto, existem no PAF elementos suficientes para caracterizar a necessidade de arbitramento da base de cálculo. Mantida a exigência fiscal.

Quanto ao pedido apresentado pelo defendente para redução ou cancelamento das multas aplicadas pelo descumprimento das obrigações principal, ressalto que a referida penalidade está prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

Os autuantes também afirmaram que em função da edição de Instrução Normativa 052/2013, de caráter interpretativo, a multa por cometimento da infração deve ser eliminada.

Entretanto, esta Junta de Julgamento Fiscal tem competência para apreciar somente pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação acessória, consoante o art. 158 do RPAF/99.

Por fim, quanto ao pedido para cadastramento dos advogados para fins de recebimento de intimações, não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao

sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

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

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 206891.0012/16-4**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.482.480,44**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de agosto de 2016

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA