

A. I. N° - 206891.0016/16-0
AUTUADO - ARCELORMITTAL BRASIL S/A.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DE SILVA BRITO,
ITAMAR GONDIM SOUZA e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/10/2016

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0162-01/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. USO INDEVIDO. Utilização de crédito fiscal calculado sobre uma base de cálculo na transferência interestadual superior à estabelecida na Lei Complementar nº 87/96, pois não restringiu apenas aos custos referentes a matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Em decorrência da falta de atendimento de intimações para apresentação do custo de produção, a base de cálculo da transferência interestadual foi arbitrada nos termos do inciso II do art. 22-B da Lei nº 7.014/96. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/03/2016, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$ 1.645.844,64, por utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, 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 2012, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea "a" do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Os autuantes acrescentam no campo da descrição dos fatos que o autuado foi intimado vinte e quatro 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 no art. 22-B da 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, consequentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Segundo os autuantes, o arbitramento também está previsto no art. 148 do CTN e o seu uso já foi validado em decisões do STJ. Os autuantes indicam que o principal critério utilizado para o arbitramento do valor da base de cálculo foi exatamente o Livro de Inventário do Centro de Distribuição do autuado, que discrimina o custo da mercadoria produzida. Com base na DIPJ, ano-calendário 2012, foi apurada a relação entre os quatro itens que devem compor a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas e o custo de produção total constante no documento de transferência, conforme demonstrado no documento à fl. 10 e a DIPJ à fl. 18.

O autuado, através de representante legal, apresentou defesa das fls. 47 a 62, demonstrando, inicialmente, a tempestividade da apresentação de sua defesa. O autuado alega ilegalidade do fisco baiano em glosar 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 pelo autuado.

O autuado alega 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. Alega 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 2012, não serviria para fundamentar a exigência fiscal.

O autuado 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 inexiste 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.

O autuado 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. Cita legislação de São Paulo e decisão da CAT que confirmam esse entendimento.

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 autuado 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 autuado 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 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. 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 autuado considera a multa exigida exorbitante, assumindo objetivo arrecadatório incompatível com os escopos do Direito Tributário Sancionador. Entende que o percentual de 60% ofende a vedação de confisco, além dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, devendo, por isso, ser integralmente canceladas. Subsidiariamente, requer que a multa seja reduzida para o patamar de 20%.

Em resumo, o autuado requer o cancelamento do lançamento, tendo em vista a carência de legalidade da glosa dos créditos escriturais de ICMS apropriados pelo contribuinte, ou 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.

Requer, por fim, o cadastramento do nome dos advogados SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, 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.

Os autuantes apresentaram informação fiscal das fls. 97 a 127, lembrando que o autuado já quitou Auto de Infração sob a mesma acusação do ora discutido. Informam que tentaram evitar a utilização do procedimento de arbitramento, mas não foram atendidos nas intimações para apresentação das planilhas de custo de produção.

Os autuantes destacam que de acordo com a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, cuja regra está também contida na sua integralidade na Lei nº 7.014/96, 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, não cabendo nenhum outro tipo de custo.

Os autuantes explicaram que optaram pelo arbitramento como forma de salvaguardar os interesses do Estado da Bahia haja vista que o autuado não revelou os custos de produção correspondentes aos quatro itens constantes da lei complementar. Após o arbitramento da base de cálculo, foi calculado o imposto creditado pelo autuado a mais e reclamado o crédito fiscal em razão de utilização indevida de crédito fiscal.

Reiteram que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que as regras ou as normas procedimentais possuem aplicação imediata, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido em data anterior à vigência desses diplomas, conforme § 1º do art. 144 do CTN.

Os autuantes destacam que na defesa do autuado ficou evidente que foi utilizado o custo total de produção. Diante da negativa do autuado em prestar as informações solicitadas, os autuantes efetuaram o presente lançamento tributário com base no inciso II do parágrafo único do art. 22-B da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996.

Lembram que o presente Auto de Infração foi lavrado com base na Lei Complementar nº 87/96, na Lei nº 7.014/96, no CTN, nas decisões do STJ, nas decisões do CONSEF, em parecer da PGE, na Instrução Normativa nº 52/13 e em consulta respondida pela Diretoria de Tributação.

Os autuantes entendem que, como a Instrução Normativa nº 52/13 teve caráter interpretativo, a multa cobrada deve ser eliminada, com base no inciso I do art. 106 do CTN.

Os autuantes acrescentam que o art. 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, tem como objetivo evitar o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada em detrimento da outra por força da ampliação indevida da base de cálculo.

Os autuantes discordam das iniciativas dos Estados de São Paulo e Minas Gerais que, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente, ampliaram a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação. Assim, os gastos com depreciação, manutenção, material de limpeza e energia elétrica devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente

estorno do respectivo crédito fiscal. Apresenta julgamento do STJ que confirma esse entendimento. Concluem que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação.

Os autuantes pedem a procedência total do Auto de Infração.

VOTO

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 constitucionalidade 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 constitucionalidade da legislação tributária estadual e que as multas aplicadas estão previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

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. 15 a 17 está uma intimação das vinte e quatro 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 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.

Discrevo 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 três anos após a edição da referida instrução normativa, não há como dispensar a imputação da multa. O autuado teve três 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, mantendo a multa inicialmente exigida.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Entretanto, entendo que como na formação do percentual da base de cálculo arbitrada com base nos dados da DIPJ, constante à fl. 18, não foram considerados os estoques iniciais e finais do ano

de 2012, o percentual de 15,02%, encontrado no demonstrativo do estorno à fl. 10 ficou além do que seria admitido se tivesse sido considerado os referidos estoques iniciais e finais, cujo percentual seria de 13,76%.

Se os estoques iniciais e finais foram considerados na obtenção do custo total dos produtos fabricados, conforme documentos às fls. 10 e 18, também deveriam ser computados para efeito de determinação do valor dos itens que comporiam o somatório dos custos previstos no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Como o estoque final foi superior ao inicial, o valor dos custos de que trata a referida lei, referentes aos insumos utilizados, foi inferior ao somatório das compras ocorridas durante o ano. O que implicaria num percentual de 13,76% e numa consequente base de cálculo na transferência interestadual inferior à apresentada no demonstrativo à fl. 10.

Assim, entendo que à autoridade competente cabe ainda a complementação da presente exigência fiscal, mediante nova ação fiscal, visando a cobrança da referida diferença decorrente do equívoco apontado na determinação da formação do percentual da base de cálculo arbitrada.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **2068910016/16-0**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.645.844,64**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de setembro de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS- PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR