

**A. I. N°** - 206891.0042/08-0  
**AUTUADO** - CIMENTO SERGIPE S/A – CIMESA.  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA S. CARNEIRO, PAULO CESAR DA S. BRITO, ANTÔNIO MARCELO DE ALBUQUERQUE DO NASCIMENTO e JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 12.12.08

#### 4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0387-04/08

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária vigente: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Não acatadas as preliminares de decadência e nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 21/08/08, para exigir o ICMS no valor de R\$ 610.377,71, acrescido da multa de 60%, em decorrência da 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.

O autuado, através de seu advogado, com Procuração anexa (fl. 72) e em nome da sucessora por incorporação societária VOTORANTIN CIMENTOS N/NE S/A, apresentou impugnação (fls. 64 a 70), inicialmente discorre sobre a infração, alegando que a mesma não pode prosperar sob pena de ofensa ao Princípio da Legalidade.

Diz que inexiste a infração, tendo em vista que o preço de transferência está de acordo com a legislação, correspondendo a soma das rubricas previstas.

Sobre a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais para outro estabelecimento do mesmo contribuinte diz que é o valor correspondente da entrada mais recente da mercadoria ou o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Cita e define os componentes do valor de transferência, aduzindo que matéria-prima corresponde ao custo da matéria-prima consumida na produção, incluído os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados a produção; em material secundário, inclui o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica; mão-de-obra, direta e indireta, mais encargos sociais e previdenciários (humana), além da chamada mão-de-obra tecnológica que inclui custos com locação, reparo, manutenção, além de depreciação dos equipamentos; como acondicionamento, todos os custos diretos ou indiretos ao acondicionamento dos produtos.

Questiona a Lei Complementar para saber se ao tratar do assunto se refere a números fechados ou abertos, podendo adicionar outras rubricas. Cita e transcreve o exemplo da Decisão Normativa

CAT 05/2005 da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo para concluir que o contribuinte tem o direito de transferir o bem pelo seu custo contábil integral.

Com referência à rubrica acondicionamento diz que se refere ao prédio e ao maquinário devendo ser reconhecido os custos com manutenção, amortização e depreciação. Interpretação diversa fere a sistemática da não cumulatividade do ICMS. Com relação ao frete, diz que havendo circulação de mercadoria, esta faz nascer o frete, ainda que a filial pertença ao mesmo autor, configura-se como pessoa jurídica diversa.

Conclui que a impugnante não infringiu os dispositivos legais apontados no Auto de Infração, restando evidente não ser devido o imposto e a multa aplicada. Requer a improcedência do feito.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 84 a 131), inicialmente esclarecem que foram designados para realizar auditoria no sentido de verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Esclarecem que constam no corpo do próprio auto de infração as informações para verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação e que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado, discorrendo sobre a legislação que rege a matéria. Afirmam que o comando contido no art. 13, §4º da LC 87/96 é específico, não admitindo nenhum outro tipo de custo. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF) devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo.

Acerca do frete, dizem os Auditores que os valores foram excluídos porque, quando na cláusula CIF, trata-se de despesa operacional e não custo de produção. Juridicamente, inaplicável às transferências, porquanto nesse tipo de operação, não se têm as figuras do remetente e do destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Assim, a autuação foi baseada na planilha de custos apresentada pelo autuado, que o fez em meio eletrônico (fls. 11 e 44/45), além de meio físico (fls. 41/42), onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, identificado por código de produto. Foram então separadas as rubricas que correspondem a matéria-prima, material secundário e mão-de-obra, do acordo com o previsto no art. 13, §4º da LC 87/96, (fls. 47/49). Expurgadas outras rubricas por não serem parte integrante de matéria-prima, nem de mão-de-obra, nem de material-secundário, tampouco de acondicionamento, tais como: matéria de manutenção, serviço de manutenção, outros materiais (MP); energia elétrica – demanda, energia elétrica – luz, fretes, outros serviços, aluguéis e arrendamentos, impostos e taxas, prêmios de seguros, comunicações, contribuições e doações, relações públicas, publicações e publicidade, gastos gerais, outros serviços (LP); demonstrativo da depreciação, amortização e exaustão (fls. 57/59).

Elaborado então o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, tanto em meio magnético (fl. 11) quanto em meio físico (fls. 09/30). Em suma, foi considerado o custo de produção fornecido pela empresa com exceção das rubricas DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, OUTROS e incluído o valor do ICMS à alíquota original. Cita e transcreve várias decisões de diversos tribunais para consubstanciar para o acerto fiscal.

Com relação à peça defensiva registra, em preliminar, que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo. Assevera que com relação à formação da base de cálculo para as operações em questão, quer o autuado incluir todos os elementos de custos. No entanto, deve antes observar o prescrito na Lei Complementar.

Chamam atenção, os Auditores para o papel da Lei Complementar no campo do ICMS. Discorrem sobre o art. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”, da CF/88, no que se refere ao valor tributável, bem como o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96 que prescreve que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo

contribuinte e que de acordo com os citados dispositivos a base de cálculo do ICMS é determinada pela citada LC cujo teor é reproduzido no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, respaldado na art. 17, § 7º, II Lei nº 7.014/96. Manifestam que é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Resumem, então, que o comando contido no art. 13, §4º, II, da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na própria norma. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc. devem ser excluídos para efeitos da determinação da base de cálculo, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular. Completa que o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo com produção, além de juridicamente inaplicável, pois faltam as figuras de remetente e destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Transcrevem parte de texto de autoria do professor Márcio Alexandre Freitas (fl. 96), afirmando que “A base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias deve se constituir dos elementos dispostos NUMERUS CLAUSUS no artigo 13, § 4º, II, da LC no 87/96 (...)"

Repetem o Recurso Especial nº 707.635, cuja decisão é nesse sentido, ao esclarecer que nenhuma lei estadual pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96, sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas, por ser mesmo questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as Federações.

Em relação à definição dos efeitos tributários e interpretação das normas de Direito, mencionam doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, para fundamentar o seu entendimento de que o Direito Tributário sempre que quiser determinar alguma obrigação, deve fazê-lo de modo expresso, e que o art. 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional não possa alterar os conceitos e institutos de direito privado com o fito de expandir sua competência tributária prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes da Federação. A melhor exegese, portanto, quanto aos conceitos de custos de produção, deve ser feita a partir da doutrina e das normas gerais do direito tributário, nos termos dos artigos 109 e 110 do CTN.

Dizem que, nessa linha de pensamento, em surgindo controvérsias e dúvidas, busca-se a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como pode parecer no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado. Nesse caso, em especial na Ciência Contábil.

Constroem assim o seguinte pensamento: a Lei Complementar 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu e fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Discorrem então sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que definiu num trabalho de pesquisa importante

os quatro elementos listados na LC 87/96 (materiais, material secundário; mão-de-obra; custos indiretos de fabricação), reafirmada tal definição em outros trabalhos na seara contábil, dos quais foram citados. De autoria do Professor Paulo H. Teixeira, “O conceitos de custo de produção” ([portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br](mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br)); Conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão-de-obra, matéria-prima em consulta ao Dicionário de Custos (professores George Sebastião e Rodrigo Guerra Leone); Conceitos idênticos descritos no livro de Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

A ciência contábil é também apta a afirmar que a parcela desse frete não é elemento de custo de produção, pois que despesas de vendas são os gastos relacionados à atividade de venda. Portanto, o frete nas operações subseqüentes de vendas ou transferência, após a produção industrial, é uma despesa, não existindo nenhum vínculo com o custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Com relação a questionada utilização do custo de energia elétrica, cita e transcreve a Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes (26/09/97), que preconiza: “Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário”, (fl. 112).

Transcrevem respostas das Consultas nº 090/2000 e 56/2002 (fls. 114 e 118), feitas pelas empresas Maxion – componentes estruturais Ltda e Sadia S/A, cuja resposta foi taxativa de que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular, deve obedecer ao disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96 (art. 6, § 4º da Lei Estadual 11.580/96 do Estado do Paraná).

Discorrem sobre a impropriedade contida na legislação do Estado de Minas Gerais (fl. 115), que também modifica os itens de custos previstos na LC 87/96, nessas operações de transferências, criticada pelo Ministro Luiz Gallotti no voto que proferiu no julgamento do RE 71.758, transscrito à fl. 194. Observam similar impropriedade na Decisão Normativa CAT-5, de 15.06.05, do Estado de São Paulo, observada sob a ótica do professor Alexandre Freitas (fl. 117).

Reproduzem jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Superiores, além de acórdão envolvendo a própria empresa autuada e com relação a esse mesmo tema.

Destacam, por fim, o RE 361829 /RJ, quando o STF firmou jurisprudência no sentido de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculos dos impostos de forma expressa e, em regra, nada tem a ver com normas meramente exemplificativas. Ou seja, os temas tratados em leis complementares são, sim, prescrições taxativas, especialmente aquelas que tratam sobre a definição ou fixação de base de cálculo dos impostos, “verbis”:

Por fim, afirmam que como demonstrado e comprovado o acerto do presente PAF, solicitam que julguem pela procedência total do Auto de Infração.

## VOTO

Cuida o presente Auto de Infração da exigência de ICMS por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar.

O autuado alega que inexiste a infração e que a base de cálculo está de acordo com a soma das rubricas presentes na legislação para a operação de transferência interestadual para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Relaciona os componentes desse custo de transferência, sob a justificativa de tratar-se de números abertos, a exemplo do enunciado pela Decisão Normativa CAT-5, da Secretaria da Fazenda de São Paulo, concluindo que o contribuinte tem o direito de transferir o bem pelo custo contábil integral.

Defende ainda o autuado que o termo acondicionamento inclui todos os custos necessários ao acondicionamento dos produtos, além de manutenção, amortização e depreciação relativo ao prédio e maquinário; diz que havendo circulação de mercadorias, esta provoca o frete CIF, indevidamente glosado pelos auditores.

No caso em comento, a ação do Fisco foi dirigida à glosa de determinados valores que foram utilizados ao arreio da legislação que rege o ICMS e que, portanto, não poderiam ser apropriados a título de crédito. Assim, tal questão foi abordada pelo autuado como em ofensa ao princípio da não cumulatividade e será apreciada mais adiante por se tratar de mérito.

Com relação ao primeiro argumento, de que “o preço de transferência está condizente com a legislação e vigor”, verifico que o trabalho fiscal foi dirigido no sentido inverso, apurando que a base de cálculo prescrita na Lei Complementar 87/96 (art. 13, § 4º, II), nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma de custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de forma específica, não admitindo nenhum outro tipo de custo.

A autuação foi feita com base na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado (fls. 41/42), onde consta de forma discriminada os itens do custo de produção. Desses, foram separados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), expurgado os demais itens.

Após a apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. 15/27), determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e o que foi consignado a maior, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais do que o que seria de direito (fls. 15/27).

Considerando que os sacos de cimento estão em embalagens de 25 e 50 quilos, a fiscalização transformou numa mesma unidade para possibilitar o comparativo do custo de produção e os valores registrados nas notas fiscais de transferências (fl. 13).

Assim, a discussão, no caso concreto está centrada na base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias relacionadas nos demonstrativos de fls. 15/27.

A base imponível constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:  
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Assim sendo, ao contrário do que concluiu antes o contribuinte, regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência a unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, 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.

Assim, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de Sergipe, seja de Minas Gerais ou da Bahia. Permitido fosse a cada estado interpretar à LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais. Muito menos ainda, poderiam ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, art. 100, CTN, à semelhança da DN CAT-5/05, citada pelo autuado.

Isto posto, a matéria em questão, operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencendo ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente da forma prevista na Lei Complementar.

Com relação à rubrica condicionamento destacado pelo autuado, entendo não possuir o alcance querido pelo sujeito passivo, uma vez a LC 87/96, não faz tal prescrição, não podendo o intérprete incorporar no seu conceito os “custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”.

De igual forma, o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo com produção, surge num momento posterior à formação do custo quando o produto já está formado. Além disso, juridicamente inaplicável, pois faltam as figuras de remetente e destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC respaldada, como sabemos, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o conseqüente ônus financeiro. Ainda que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria administração do Estado de Sergipe, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada.

No caso presente, nas operações de transferências de mercadoria entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, e não o custo total, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, matéria secundária, mão-de-obra e acondicionamento, segundo disposto no inciso II da norma supracitada. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativo, caso isto se admita, estaria descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Ainda mais porque nas operações de transferências de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existe transmissão de titularidade. Apesar da circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas

pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor. Não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.

No entanto, tais transferências, são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais. Com acerto, sobretudo, quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), em função da atual regra matriz do ICMS cuja remessa traz reflexos tributários às pessoas envolvidas no processo de transferência tanto o estabelecimento de origem com também para o estabelecimento de destino.

A partir de então fácil é o entendimento: desconsiderada a *circulação* na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário tributando em excesso, fora do contexto alinhavado pela LC 87/97, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

É sabido que o ICMS é um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, a final, suportado, pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior (não cumulatividade). Mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência com valor a maior, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Tal não bastasse, tal situação fere o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º, CF 88) - além do princípio da autonomia distrital - a não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros.

Assim é que a Lei Complementar a sujeitar todas as pessoas políticas da Federação tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, no caso em tela, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o Consumidor.

Insiste ainda o autuado que o lançamento de ofício está em contrariedade ao princípio da não cumulatividade. É cediço que o ICMS é não cumulativo, conforme mandamento constitucional, "*compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*" (artigo 155, § 2º, I, da CF/88).

Não obstante a plena eficácia da norma constitucional a operacionalização do princípio em questão foi cometida ao legislador complementar (art. 155, § 2º, inciso, XII, "c"). Coube então à Lei Complementar 87/96 a definição do atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (art. 19/21, LC 87/97). Ou seja, o princípio operacionaliza-se por meio do abatimento, feito pelo próprio contribuinte, entre débito e crédito na sua escrituração fiscal, de tal forma que o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos resulte do encontro dos débitos pelas saídas, subtraído dos créditos das entradas previstas na lei.

Portanto, o princípio da não cumulatividade outorga ao sujeito passivo o direito subjetivo de pagar ICMS relativo à diferença apurada no encerramento do período, entre seus créditos e seus débitos, na forma "imposto contra imposto". Isto é, o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à aquisição de bens será compensado com o devido nas operações de saídas.

Alguns doutrinadores, ao invés de perceber no modelo não cumulativo um princípio, preferem tratar como uma técnica de compensação de impostos, justamente porque o princípio se efetiva através da técnica contábil do débito e crédito, além de não integrar a estrutura do ICMS, eis que sua aplicação ocorre posteriormente à configuração do débito tributário, o que também o afasta da noção de base de cálculo, tendo em vista que a compensação dos débitos com os créditos é elemento estranho à quantificação do tributo. Vale então salientar que a técnica da não cumulatividade, a rigor, ocorre em momento posterior à constituição do débito tributário. Acerca de tal questão o doutrinador José Eduardo Soares de Melo, na obra ICMS Teoria e Prática, 9ª. Edição, Ed Dialética, 2006, p. 235, consigna o seguinte: “(...) Trata-se, débito e crédito, de distintas categorias jurídicas, que desencadeiam relações jurídicas diferentes e independentes, nas quais credor e devedor se alternam”.

Ainda mais imperioso registrar que a constituição não autoriza que o ICMS seja onerado para o contribuinte de direito por conta do aludido princípio. Ao contrário, é garantido ao contribuinte nas vendas que promova, transferir ao adquirente o ônus do imposto que recolherá ao Estado, ao tempo em que se credita do imposto que suportou nas operações anteriores. Como, aliás, comprehende o próprio autuado ao afirmar antes que “esse mesmo texto constitucional buscou desonerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final”.

No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, o próprio princípio invocado pelo autuado que encontra efetividade na LC que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não poderia, em absoluto, significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma federação. Assim, é também a própria Lei Complementar 87/96 que estabelece os critérios como essa transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS BA).

A legislação do ICMS do Estado da Bahia trata a questão conforme os dispositivos a seguir mencionados:

Art. 93 § 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

...  
II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:

...  
VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;

Desse modo verifica-se que a ação fiscal calcada nos dispositivos legais supracitados encontra-se em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal.

Saliento ainda, que conforme decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente caso, o disposto no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entenda ao contrário, cada Estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria uma insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatou que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais, conforme ressaltado pelos autuantes (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03, CJF 234/12-04 e CJF 340-11/06.

Entendo que o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é que arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subseqüentes.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores que não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0042/08-0, lavrado contra **CIMENTO SERGIPE S/A - CIMESA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 610.377,71, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de dezembro de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA