

PROCESSO - A. I. N° 206891.0039/08-9
RECORRENTE - CIMENTO SERGIPE S/A - CIMESA
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0161-04/09
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 06/10/2009

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0266-11/09

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS, ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. ESTABELECIMENTO FABRICANTE. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei complementar: o custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Infração comprovada. Indeferido o pedido de perícia. Não acatada preliminar de nulidade suscitada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 4ª JJF, proferida através do Acórdão nº. 0161-04/09, que julgou o Auto de Infração Procedente, lavrado para exigir o ICMS de R\$1.545.507,02, acrescido da multa de 60%, inerente ao exercício de 2004, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, ou seja, nas transferências recebidas de outras unidades da Federação – estabelecimento fabril - o sujeito passivo se apropriou de crédito fiscal com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra. Consta, ainda, que foram excluídos os elementos de custos de produção não previstos no art. 13, § 4º, II, LC 87/96 quando da composição da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, que teve fundamento na planilha de custos apresentada pela própria empresa, sendo expurgadas as rubricas depreciação, gastos com manutenção, amortização, energia elétrica, frete (CIF), dentre outros citados no campo “Descrição dos Fatos” da peça inicial do presente lançamento de ofício, nos meses de janeiro a dezembro de 2004.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, com os seguintes fundamentos, em síntese:

1. Em preliminar, indeferiu expressamente o pedido de realização de perícia técnica formulado pelo sujeito passivo, nos termos do art. 147, inciso II do RPAF, por entender que a solução da controvérsia não implica em realização de vistoria ou exame de caráter técnico e especializado, sendo, assim, desnecessária, além de não terem sido informados quais pontos suscitariam perícia requerida. Consignou, ainda, o Relator da JJF que as questões de preço encontram-se vinculadas à formação da base de cálculo, e serão apreciadas quando da análise de mérito;

- II. Ainda em preliminar, ressaltou o Relator que não houve ofensa ao princípio da legalidade, tendo em vista que os artigos que fundamentam a autuação encontram-se embasados na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 7.014/96, não tendo, assim guarida esta alegação.
- III. No mérito, pontuou o Relator da JJF que em relação ao argumento do sujeito passivo de que *“o preço de transferência está condizente com a legislação em vigor”*, 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.
- IV. Pontuou ainda, que a autuação foi feita com base na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado (fls. 64/65), onde constam de forma discriminada os itens do custo de produção; desses sendo separados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento) e expurgados os demais itens, conforme roteiro expressamente descrito no corpo do próprio Auto de Infração e cujas cópias dos documentos que o ensejou foram entregues ao contribuinte, de acordo com recibo de fl. 67;
- V. Registrou que após a apuração do custo de produção unitário, este foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. 36/62), 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 que o que seria de direito (fls. 15/28) e, ainda, que, 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);
- VI. No que cerne à controvérsia em relação à correta base de cálculo a ser utilizada nas transferências das mercadorias relacionadas nos demonstrativos de fls. 15/28, aduz que nas operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar nº 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”);
- VII. Conclui que, assim, ao contrário do que afirma o contribuinte, regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional, que por sua vez a remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional, estando a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências 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);
- VIII. Assevera, assim, que nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, esta não pode ser modificada por lei estadual, seja de Sergipe, seja de Minas Gerais ou da Bahia, já que se permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo, e que 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 dando liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido;

- IX. Aduz que 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 e que nunca 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;
- X. Aponta que em relação à rubrica acondicionamento, destacado pelo autuado, a mesma não possui o alcance querido pelo sujeito passivo, uma vez que a LC 87/96 não faz tal prescrição, não podendo o interprete incorporar no seu conceito os *“custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”*;
- XI. Aponta, ainda, quanto ao frete com cláusula CIF, que este é uma despesa operacional, e não custo com produção, surgindo num momento posterior à formação do custo, quando o produto já está formado; além do que, juridicamente inaplicável, pois faltam as figuras de remetente e destinatário como pessoas jurídicas distintas;
- XII. Por fim, registra que ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC respaldada, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o conseqüente ônus financeiro, e 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;
- XIII. Assevera que as 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;
- XIV. que nesta linha, fácil é o entendimento que se 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, situação que 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 à custa dos outros;
- XV. Afirma que o autuado insiste na linha de que o lançamento de ofício perverte a sistemática da não-cumulatividade, mas tal não ocorre porque 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, compreende 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”*;
- XVI. Afirma, ainda, que 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 nº

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). O que, de certo, não poderia descumprir o autuado;

- XVII. Registra que a legislação do ICMS do Estado da Bahia (RICMS), repetindo a Lei, trata a veda tal creditamento, nos termos do art. 93, II e 97, VII, preceitos que estão em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal;
- XVIII. Enfatiza que o STF já se posicionou na linha da interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96, e que este não é um posicionamento isolado, haja vista que já foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS) e, que, ainda, 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 do Acórdão CJP 210-11/04; CJP 409-11/03, CJP 234/12-04 e CJP 340-11/06;

Defender o procedimento proposto pela Decisão Normativa CAT nº 05/05, além da impossibilidade formal e hierárquica, implica apropriar automaticamente quaisquer gastos relativos ao custo de produção, genérica e aprioristicamente considerado, procedimento que, no entanto, contraria a metodologia contábil de apuração de custos, que se fundamenta principalmente na classificação dos gastos verificados em custos ou despesas, segundo as peculiaridades de cada atividade produtiva concreta e individualmente considerada.

Posto isso, considerando que a autuação está perfeitamente discriminada a partir do custo de produção do próprio autuado, não carecendo de qualquer revisão, perícia ou diligência, segregando os itens de custos que estejam sob a autorização da LC 87/96 ((matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), expurgado os demais itens), conforme fazem provas os demonstrativos fiscais (fls. 64/65); apurado custo unitário foi confrontado com a base de cálculo consignada nos documentos de transferência (fls. 36/62); 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, apurando-se o valor do crédito utilizado a maior que o de direito (fls. 15/28).

Assim, concluiu a JF 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 constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, § 4, II da LC 87/96, sendo que este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a prevista 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 em crédito fiscal indevido.

Inconformado com a Decisão, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário - fls. 234 a 245 dos autos, trazendo as seguintes argumentações:

1. Inicialmente alega nulidade da Decisão ao indeferir a perícia solicitada, por entender que tal fato cerceou o seu direito de defesa, já que a perícia seria imprescindível para provar se há ou não excesso no preço de transferência;
2. No mérito, alega inexistir a infração, uma vez que o preço de transferência está por total condizente com a legislação em vigor, pois o preço apresentado pelo contribuinte é exatamente a soma das rubricas presentes na legislação, não restando a diferença apresentada pelos autuantes; sendo, assim, necessária a perícia técnica solicitada;

3. Aduz que a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria, em virtude de transferência interestadual para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, é "o valor correspondente à 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", que podem ser definidos da seguinte forma: a) de matéria-prima: o custo da matéria-prima consumida na produção, nele incluído os encargos de exaustão dos Recursos naturais utilizados na produção; b) de material secundário: o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica; c) de mão-de-obra: - humana: o custo da mão-de-obra pessoal, própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários; - tecnológica: os custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros; d) de acondicionamento: todos os custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica;
4. Assim, sustenta que desta análise restam duas questões: a) se está a se falar de enumeração explicativa ou fechada, quer dizer, se estes são seus componentes básicos, onde podemos acrescentar novas rubricas, ou se são números fechados; b) se as rubricas impugnadas pela fiscalização estão ou não dentro dos estritos termos da legislação
5. Cita entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo expressa na Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, e conclui que o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº. 87/96 não deve ser interpretado como discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), objetivamente definido como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte, entre estabelecimentos de sua titularidade, cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização verificar a sua correção;
6. Sustenta, assim, que o contribuinte tem o direito de transferir o bem pelo seu custo contábil integral, não restando qualquer base ao Auto de Infração impugnado, mesmo que tivesse cometido a infração que é acusada.
7. Registra, ainda, que a ação fiscal glosou os créditos advindos de "manutenção, amortização e depreciação", contudo entende que tal exigência foi equivocada, vez que tais rubricas se encontram dentro do conceito de acondicionamento, cujo conceito é "*os custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica*", e que interpretar de forma diversa é perverter a sistemática da não-cumulatividade do ICMS.
8. Salienta que os autuantes glosaram os créditos de ICMS relativos ao frete, em virtude da impossibilidade da sua cláusula "CIF" em operação de transferência, mas que essa interpretação é equivocada, uma vez que tal condição tem por base que o custo do transporte e a responsabilidade de entrega de mercadoria ficam a cargo do remetente;
9. Aduz que a alegação básica para a impossibilidade do crédito do frete CIF é não existirem as figuras do vendedor e do comprador, mas, no entanto, o frete CIF apenas determina de quem é o custo do transporte, no caso do remetente, sendo desnecessárias as figuras antes citadas (vendedor e comprador), concluindo no sentido de que existe a possibilidade de frete CIF, mesmo nas operações de transferência, tornando-se inviável a Decisão apresentada.
10. Por fim, aduz o recorrente que não infringiu os dispositivos legais apontados no Auto de Infração, restando evidente não ser devido o imposto e, menos ainda, a multa aplicada. Requer que seja julgado Improcedente o Auto de Infração, por falta de qualquer amparo fático ou legal.

A PGE/PROFIS, em Parecer de fls. 253 a 255, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, inicialmente consignando que merece ser afastada a alegação de cerceamento de direito de defesa ante a negativa de perícia fiscal pela JJF, pois o art. 147 do RPAF prevê expressamente a hipótese de seu indeferimento quando esta for desnecessária em vista de outras provas produzidas. Consigna, ainda, que a JJF, utilizando de seu poder discricionário não vislumbrou necessidade na realização de perícia para a solução da matéria questionada. Observou que em manifestação de fls. 194/195 posicionou-se pela nulidade da primeira Decisão proferida pela Primeira Instância em razão da falta de apreciação pela JJF quanto ao pedido de perícia formulado pelo autuado, o que gerou a nulidade da referida Decisão pela Segunda Instância, assim, tendo a JJF se pronunciado em nova Decisão, indeferindo o pedido de perícia nos moldes do RPAF, não mais se vislumbrando nos autos qualquer nulidade.

No mérito, após consignar que o recorrente repita todos os argumentos esposados em sede de defesa e que foram detalhadamente contestados pelos fiscais autuantes e analisados pela Decisão a quo, aduz que a apuração do custo de produção para a adoção da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados, transferidos para filiais localizadas neste Estado, encontra-se prevista de forma cristalina na Lei Complementar nº 87/96, nos termos do art. 13, §4º, II, com autorização expressa da Constituição Federal, e reproduzida na Lei nº 7.014/96.

Ressalta que os autuantes lastraram seu trabalho nas planilhas de custo de produção apresentadas pelo próprio sujeito passivo, como informado no corpo do Auto de Infração, cuja base de cálculo fora apurada excluindo-se as parcelas que não compunham o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme previsão da expressa da LC 7/96. Ainda ressalta que de igual forma fora expurgado do custo de produção o frete CIF, seja porque o frete CIF é inaplicável às operações de transferências, seja porque se trata de despesa operacional, e não custo de produção. Cita, ainda, Decisão proferida pelo STJ – RE 707635 – bem como o posicionamento do STF, ambos indicados no corpo do próprio Auto de Infração, que respaldam a ação fiscal, pois confirmam a reserva da lei complementar para apuração da base de cálculo e a definição taxativa de custo de mercadorias, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

VOTO

Trata a imputação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, remetidas por estabelecimento fabricante, com base de cálculo superior ao custo de produção, que corresponde ao somatório de matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelecido na Lei Complementar nº 87/96, mas precisamente no seu art. 13, §4º, inciso II.

No que se refere às preliminares de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, de logo devemos rechaçar a arguição de nulidade da Decisão recorrida por cerceamento de direito de defesa pelo fato de ter sido indeferido o pedido de perícia técnica. Ora, a legislação do processo administrativo fiscal permite ao julgador a negativa de pedido de perícia e/ou diligência, desde que tal negativa seja devidamente fundamentada, o que fez o Relator de Primeira Instância, como se vê expressamente da simples leitura do art.147, §2º, II do RPAF/BA.

O que não se permite, e aí sim se caracterizaria o cerceio de defesa e a ofensa ao devido processo legal, é que não houvesse apreciação do pedido suscitado pelo sujeito passivo ou seu indeferimento sem a devida fundamentação. Frise-se que esta 2ª Instância, através do Acórdão CJP nº 0064-11/09, anulou a decisão anteriormente proferida pela JJF, neste mesmo processo – Acórdão JJF nº 0346-04/08 – justamente por não ter sido sequer apreciado o pedido de perícia suscitado pelo sujeito passivo, o que motivou nova decisão, ora sob apreciação, em sede de Recurso Voluntário. Assim, como bem frisou a PGE/PROFIS em seu último opinativo nos autos, não há mais que se falar em qualquer mácula que inquiere de nulidade o presente processo.

Por fim, registre-se que também determina o diploma regulamentar acima citado – conforme dispositivo do RPAF, também abaixo transcrito - que será objeto de indeferimento o pedido de perícia que não se faça acompanhar dos quesitos a serem respondidos, caso dos autos, o que também motivou a negativa da sua realização pela JJF.

“Art. 145. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.

Parágrafo único. Tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço.”

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

§ 2º O indeferimento do pedido de prova, diligência ou perícia será feito:

I - pelo relator, quando este, individualmente, não houver acatado o pleito, devendo as razões do indeferimento serem enunciadas e fundamentadas na exposição do seu voto;”.

Assim, diante dos mesmos argumentos, também indeferimos o pedido de perícia suscitado em sede de Recurso Voluntário, pois entendemos que os autos encontram-se devidamente instruídos, contendo elementos suficientes para a formação de convicção do julgador sobre o mérito da infração; por não restar caracterizado que a prova do fato dependa de conhecimento especial de técnicos e, ainda, pelo fato do pedido de perícia ter sido apresentado de forma genérica, sem sequer terem sido apontados os quesitos a serem respondidos, tudo conforme faculta os dispositivos acima citados.

Quanto ao mérito, melhor sorte não assiste ao recorrente. A matéria objeto do presente lançamento de ofício é por demais conhecida por esse órgão julgador. É cediço, e neste ponto não há discórdia entre os julgados que trataram de matéria semelhante, que a Lei Complementar nº 87/96 de forma expressa determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Sabe-se que a Constituição Federal de 1988 pouco deixou à lei complementar estatuir sobre os princípios fundamentais do ICMS, assumindo ela mesma esta tarefa, o que tornou o ICMS o tributo mais minuciosamente tratado no texto constitucional. Por sua vez, o próprio texto constitucional determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para este tributo, demonstrando também a preocupação de que determinadas matérias não fossem tratadas por via de leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, o que poderia criar conflitos entre tais entes e insegurança jurídica para os contribuintes.

Dentre estas matérias, elencadas expressamente no art. 155, §2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS. A importância da matéria, a exigir previsão em lei complementar, revela-se por ser a base de cálculo um dos elementos fundamentais do fato gerador, não só por conter a dimensão da obrigação pecuniária como, segundo define Geraldo Ataliba, ser “ *a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeatur*”.

Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do Art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever apenas uma delas, especificamente a que se aplica nas transferências realizadas por estabelecimento fabricante do produto objeto da remessa para outro estabelecimento do mesmo titular:

“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:

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

Assim, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecê-la, por força de mandamento constitucional, contrariá-la seria afrontar a própria Constituição. Muito embora o recorrente não se insurja quanto à aplicabilidade deste regramento, alega que tais rubricas - matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento – são meramente exemplificativas, e não exaustivas, o que motivou a formação da base de cálculo nas transferências objeto da autuação agregando-se outras rubricas, que não apenas as descritas expressamente na norma complementar.

Ora, já é pacífico na doutrina e na jurisprudência que tais rubricas são exaustivas, não admitindo interpretação extensiva. Nessa linha se manifestou expressamente o Supremo Tribunal Federal, no RE nº 79452-RS, conforme excerto do voto o Min. Marco Aurélio que transcrevemos a seguir: “... obviamente que se o legislador quisesse tratar os elementos de custo definidos no Art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 como exemplificativos, a boa técnica legislativa indicaria a adoção dos vocábulos ou expressões “tais como”, “a exemplo de”, e nunca adotaria a expressão “assim entendido como”.”

Por outro lado, o recorrente traz como amparo a sua tese a Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, expedida pelo Estado de São Paulo, que determina, em evidente arrepio a Lei Complementar nº 87/96, a inclusão nos custos de produção de diversas rubricas, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo contribuinte entre estabelecimentos da mesma titularidade. Em relação a este fato, inicialmente devemos consignar que o estabelecimento remetente está localizado no Estado de Sergipe, e não em São Paulo. Por sua vez, ainda assim não logrou comprovar o recorrente que assim age por conta de determinação da legislação sergipana, onde está estabelecido. Alias, como já colocamos acima, não poderia qualquer unidade da Federação trazer norma diversa da estipulada expressamente pela lei complementar do ICMS.

Registre-se, por oportuno, o consignado pelo relator da JJF quanto à questão: “Defender o procedimento proposto pela Decisão Normativa CAT nº 05/05, além da impossibilidade formal e hierárquica, implica apropriar automaticamente quaisquer gastos relativos ao custo de produção, genérica e aprioristicamente considerado, procedimento que, no entanto, contraria a metodologia contábil de apuração de custos, que se fundamenta principalmente na classificação dos gastos verificados em custos ou despesas, segundo as peculiaridades de cada atividade produtiva concreta e individualmente considerada.”

E de fato, nunca é demais repisar, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – no caso das operações interestaduais, reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecê-la, por força de mandamento constitucional, qualquer legislação ordinária que venha a contrariá-la afronta a própria Constituição. Portanto, a estipulação de base de cálculo diversa da prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve de pronto ser rechaçada por eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Ademais, o comando contido no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme consignado na Decisão recorrida.

Como bem frisou o Julgador de Primeira Instância, “... 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, sobredita norma deve ser interpretada literalmente. A interpretação teleológica

demonstra que sua matéria é de política tributária, pois o que se quer é promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é quem arca com o montante do ICMS em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes; busca-se ainda respeito ao pacto federal e evitar a danosa guerra fiscal.”

Tal limitação legal para determinação da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, conforme alegado pelo recorrente, pois, o citado princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por “LEI COMPLEMENTAR”, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, “c”, da Constituição Federal.

Registre-se, que se a própria Lei Complementar nº. 87/96, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não se há que falar em afronta ao princípio da não-cumulatividade.

Assim, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no art. 93, § 5º, inciso II, e art. 97, VII do RICMS/97, abaixo transcritos:

“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;”. Grifos nossos.

Deve-se ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, em decisão proferida no Recurso Especial nº 707.635-RS - citada e transcrita na informação fiscal de fl. 222 - já se manifestou no sentido de que *“a fixação da base de cálculo do produto industrializado para fim de ICMS, quando sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, §4º, II, não pode ser modificado por regra estadual”*.

Diante de tais considerações, verificam-se impertinentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, em razão da LC 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante apuraram os autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF) – que é mera despesa operacional, frise-se – energia, combustível, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal.

Do exposto, votamos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo e homologando a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração epigrafado.

VOTO EM SEPARADO

Não se discorda dos fundamentos fáticos e jurídicos esposados pelo nobre Relator do presente Recurso Voluntário, muito menos da conclusão a que chegou. Salienta-se, apenas, que a conduta do contribuinte nas operações objeto desta infração não é marcada por má-fé, nem caracteriza dolo, fraude ou simulação.

Com efeito, o sujeito passivo limitou-se a utilizar o crédito relativo ao imposto destacado na nota fiscal de entrada das mercadorias, conduta compatível com a metodologia de apuração do saldo devedor do ICMS e que se amolda perfeitamente ao primado constitucional da não-cumulatividade. Se a base de cálculo apurada pelo estabelecimento remetente foi majorada em virtude de imposição do Fisco do Estado de origem, trata-se de questão absolutamente alheia ao sujeito passivo e que, portanto, não pode prejudicar-lhe ao ponto de evidenciar a intenção de deixar de recolher o tributo.

Abre-se, portanto, ao sujeito passivo, a via do pedido de dispensa de multa ao apelo da equidade, a teor do art. 159, do RPAF, a ser apreciado pela Câmara Superior deste Conselho de Fazenda, bem como poderá o estabelecimento remetente exigir do Estado em que está localizado a restituição do imposto indevidamente recolhido em virtude da majoração ilegal da base de cálculo nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Adiro, pois, ao voto do nobre relator, fazendo, contudo, as presentes considerações.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0039/08-9**, lavrado contra **CIMENTO SERGIPE S/A - CIMESA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.545.507,02**, 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, 24 de setembro de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URANIA SILVA ANDRADE – RELATORA

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – VOTO EM SEPARADO

JOÃO SAMPAIO REGO NETO - REPR. DA PGE/PROFIS