

A. I. Nº. - 206891.0013/09-8
AUTUADO - CIMENTO SERGIPE S/A – CIMESA.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO,
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA
SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 29. 09. 2009

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0321-01/09

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 do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Não acatada a preliminar de nulidade suscitada e indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 15/05/2009, foi exigido o ICMS no valor de R\$199.929,05, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos, em relação aos meses de janeiro a dezembro de 2005.

No campo “Descrição dos Fatos” consta que a ação fiscal se refere à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, “I”, e 146, III, “a”), a Lei Complementar nº 87/96, através do art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que corresponde à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. A L/C nº 87/96 dá amparo à Lei nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, “b” do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações aqui tratadas.

Desse modo, os demais gastos devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal, implicando no estorno do respectivo crédito fiscal. É esclarecido que em relação ao frete, que a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, por não existir a figura do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas).

Acrescenta-se que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto. Na apuração foi elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” (fls. 13 a 28), que também se encontra em meio eletrônico (fl. 11).

Visando confirmar o acerto da auditoria, são apresentadas as seguintes decisões atinentes à matéria em discussão: Acórdãos CJF de nº.s 0210-11/04 e 0340-11/06, ambos do CONSEF/BA; Processo nº
ACÓRDÃO JJF Nº 0321-01/09

70002778157, do TJ/RS; Recurso Especial nº 707.635/RS (2004/0171307-1), com posicionamento do STJ; RE nº. 79452/RS, emanado do STF (Supremo Tribunal Federal). Acrescenta-se que tanto o STF como o STJ (Superior Tribunal de Justiça) já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade estrita (art. 97, IV do CTN) quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve se ater ao disposto na lei.

O autuado, através de representantes legalmente constituídos e em nome da sucessora por incorporação societária Votorantim Cimentos N/NE S/A, apresentou impugnação às fls. 90 a 97, inicialmente discorrendo sobre a infração, alegando que o Auto de Infração não pode prosperar sob pena de ofensa ao princípio da legalidade.

Diz que inexistente a infração, tendo em vista que o preço de transferência está de acordo com a legislação, correspondendo à soma das rubricas previstas, não restando diferença a ser exigida, sendo necessária perícia técnica, o que requer.

Argumenta que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais 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”.

Aduz que a matéria-prima corresponde ao custo da própria matéria-prima consumida na produção, incluídos os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção; o material secundário inclui o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica; a 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 necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica.

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, o que torna o Auto de Infração destituído de qualquer base.

Tratando sobre a rubrica acondicionamento, afiança que se refere ao prédio e ao maquinário, devendo ser reconhecidos os custos com manutenção, amortização e depreciação. Entende que interpretação diversa fere a sistemática da não-cumulatividade do ICMS.

Com relação ao frete, argumenta que a sua glosa, baseada no entendimento de que é impossível a ocorrência do frete CIF em operações de transferência, é uma interpretação incorreta, tendo em vista que havendo circulação de mercadoria, esta faz nascer o frete e ainda que a filial pertença ao mesmo autor, configura-se como pessoa jurídica diversa. Afirma que, ademais, existe a possibilidade do frete CIF em transferência, desde quando é tributado pelo ICMS.

Conclui que o 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 prestaram informação fiscal às fls. 106-A a 153, quando salientaram que procurariam identificar e quantificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Buscando uma análise de todas as normas que envolvem a matéria sob discussão, transcrevem os artigos 155, § 2º, XII, “i”, e 146, III, “a” e “b” da Constituição Federal de 1988 e o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº. 87/96, os quais dão respaldo à Lei Estadual nº. 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), bem como ao RICMS/BA (art. 56, V, “b”), para estabelecer os elementos constitutivos dos custos de produção a

serem considerados para apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual.

Observam que as empresas que operam em mais de um estado não podem se esquecer do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, para que não seja destacado ICMS a mais nos casos de transferências interestaduais, recolhendo aos cofres do estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações e em decorrência do princípio da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Esclarecem que no corpo do Auto de Infração constam 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 de determinação da base de cálculo.

Acerca do frete, dizem que os valores foram excluídos porque, sendo 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, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, identificados 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. Descartados os demais custos por não serem parte integrante de matéria prima, nem de mão-de-obra, nem de material-secundário, tampouco de acondicionamento, tais como: material de manutenção, serviços 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, além da depreciação, amortização e exaustão.

Foi então elaborado o demonstrativo Estorno de Crédito – Custo de Transferência, tanto em meio magnético (fls. 11 e 42), quanto em meio físico (fls. 15 a 28), todos entregues ao contribuinte, conforme recibo à fl. 42. Em suma, foi considerado o custo de produção fornecido pela empresa com exceção das rubricas depreciação, manutenção e outros, e incluído o valor do ICMS à alíquota original.

Com relação à peça defensiva, registram, em preliminar, que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexados ao presente processo. Quanto à formação da base de cálculo para as operações em questão, asseveram que quer o autuado incluir todos os elementos de custos, quando deveria observar o prescrito na Lei Complementar.

Chamam a atenção para o papel da LC 87/96 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 LC 87/96, que prescreve qual é a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e salientam que de acordo com esses dispositivos, o método de formação da base de cálculo do ICMS é reproduzido no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, respaldado no art. 17, § 7º, II da 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, conseqüentemente, 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 LC 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), etc. devem ser excluídos para efeitos da determinação da base de cálculo, nas operações de transferências em questão. Como o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo com produção é juridicamente inaplicável.

Citam e transcrevem várias decisões de diversos tribunais para consubstanciar o acerto da ação fiscal e transcrevem partes de textos de alguns autores, para concluir que *“retirar do âmbito da Lei Complementar a definição ou fixação da base de cálculo dos impostos, em especial do ICMS, é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional”*.

Reportando-se ao Recurso Especial nº 707.635, esclarecem que nenhuma lei estadual pode alterar 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 se tratar de questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as unidades da Federação.

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 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 altere os conceitos e institutos de direito privado, objetivando expandir a competência tributária prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes da Federação. A decisão, 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.

Nessa linha de pensamento, surgindo controvérsias, 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 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 LC nº 87/96, por mandamento da CF/88, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo do ICMS, 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.

Tratando sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevem textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que definiram em trabalho de pesquisa os quatro elementos listados na LC 87/96 (materiais, material secundário, mão de obra e custos indiretos de fabricação), reafirmando tal definição em outros trabalhos da área contábil, os quais foram citados. Trazem uma resposta a consulta formulada ao Professor Paulo H. Teixeira a respeito dos custos gerais de produção; uma outra de autoria do Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo sobre os elementos dos custos de produção; apresentam os conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão de obra, matéria prima em consulta ao Dicionário de Custos (professores George Sebastião Guerra Leone e Rodrigo José Guerra Leone); mostram ensinamentos formulados pelo Auditor Fiscal e professor de Contabilidade de Custos, Dr. Creso Cotrim Coelho, a respeito de mão-de-obra; e, por fim, os conceitos idênticos descritos no livro Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

Voltando a tratar sobre o componente denominado frete CIF, salientando que por meio de trabalho realizado pelo fisco da Bahia, não divulgado por força de sigilo fiscal, foi constatado que a maioria das empresas, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência

interestadual, inserem essa parcela do frete na composição da base de cálculo do ICMS, uma vez que se encontra consignada nas notas fiscais a expressão “frete pago pelo emitente”, isto é, o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria.

Aduzem que de acordo com a ciência contábil, essa parcela do frete não é elemento de custo de produção, pois se trata de despesa de venda, constituindo-se em gasto relacionado à atividade de venda, referindo-se, desse modo, a uma despesa operacional. Portanto, o frete nas operações subsequentes de vendas ou transferência, após a produção industrial, é uma despesa, não tendo nenhum vínculo com o custo de produção. Assim, pelo simples fato de não integrar o custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual.

Visando melhor contextualizar essa questão, trazem à colação a “planilha de custos” desenvolvida por George Sebastião Guerra Leone, na qual é apresentada uma classificação de todos os elementos de custo, onde se verifica, mais uma vez, que apenas os já mencionados elementos devem ser utilizados na formação da base de cálculo do ICMS.

Com relação à questionada utilização do custo de energia elétrica, citam e transcrevem a Súmula nº. 12 do Conselho de Contribuintes, 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”*.

Enfatizam que o STJ firmou jurisprudência no sentido de que energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, por não se incorporarem nem serem consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se, assim, no conceito de “bens de uso e consumo”, a exemplo dos julgados atinentes aos processos de nº.s AgRg no RE 731885-PR; RESP 518656-RS; AgRg no AG 623105-RJ; e AgRg no RE 826689-RJ. Concluem que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima. Transcrevem respostas das Consultas de nº.s 090/2000 e 56/2002, cujos pareceres, proferidos pela Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, foram taxativos de que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular, deveria obedecer ao disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96 (art. 6º, § 4º da Lei Estadual nº. 11.580/96 do Estado do Paraná). Assim, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas), etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser considerados como elementos de custos denominados matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Discorrem sobre a impropriedade contida na legislação do Estado de Minas Gerais, 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/GB. 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.

Reproduzem jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Superiores, além de acórdão envolvendo o próprio autuado, oriundo do CONSEF/BA, com relação ao mesmo tema.

Trazendo julgados proferidos pelo STF, destacam que esse tribunal firmou jurisprudência no sentido de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculo 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 prescrições taxativas, especialmente aquelas que tratam sobre a definição ou fixação de base de cálculo dos impostos. Assim, restou pacificado pelo STF e pelo STJ o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária

estrita (art. 97, IV do CTN), ao se definir a extensão da base de cálculo dos impostos, devendo o intérprete ater-se ao disposto na lei, não sendo lícito estender ou reduzir a base imponible do tributo.

Acrescentam que com base na autonomia administrativa conferida pela Constituição Federal (art. 18 da CF/88) e lastreado no texto constitucional e na LC 87/96, é evidente que ao detectar operações interestaduais de transferência de produtos industrializados com destaque de ICMS em valor acima do permitido e a consequente utilização a maior como crédito fiscal do imposto pelo estabelecimento destinatário, o fisco desse estado utilize todos os meios possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário, visando eliminar essa parcela do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando um ônus financeiro inaceitável.

Sugerem que tendo em vista que restou demonstrado e comprovado o acerto do lançamento, o Auto de Infração seja julgado totalmente procedente.

VOTO

O Auto de Infração traz a exigência de ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em Lei Complementar.

Afasto, inicialmente, a alegação defensiva de que o lançamento fiscal contraria o princípio da legalidade, haja vista que, conforme narrarei mais adiante, a exigência tributária objeto da autuação se encontra devidamente prevista em Lei Complementar, não se verificando qualquer situação que possa ser interpretada como arbitrária, já que a obrigação imposta ao contribuinte se encontra prevista em norma devidamente elaborada. Por outro lado a administração pública está apenas aplicando aquilo que a lei expressamente lhe possibilita.

No que concerne ao pedido de realização de perícia para comprovação das razões defensivas, não vislumbro necessidade ou indispensabilidade de sua realização, para solução do litígio. A perícia consiste em exame realizado por técnico ou pessoa habilitada – perito – dotada de conhecimentos especializados sobre determinada matéria. Na realidade, o perito supre a insuficiência de conhecimentos específicos sobre a matéria objeto da lide por parte do julgador. Efetivamente, não é o caso do Auto de Infração em exame, haja vista que os autuantes, de posse de planilhas de custos fornecidas pelo próprio contribuinte, fizeram as exclusões dos valores que entenderam não integrar a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadorias, procedimento este que considero plenamente aplicável à presente situação. Ademais, na formulação do pedido correspondente não foi fundamentada a necessidade de sua realização. Indefiro, portanto, o pedido de realização de perícia, com fulcro no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do RPAF/99.

O contribuinte pugna pela improcedência da autuação, alegando que na composição da base de cálculo foram utilizadas as rubricas previstas na legislação para a operação de transferência interestadual para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Relaciona os componentes do 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 do Estado de São Paulo, concluindo que tem o direito de transferir o bem pelo custo contábil integral.

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

Verifico que a ação fiscal visou a glosa de determinados valores que foram utilizados ao arrepio da legislação que rege o ICMS e que, portanto, não poderiam ser apropriados a título de crédito fiscal. 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 argumento de que “o preço de transferência está condizente com a legislação em vigor”, verifico que o trabalho fiscal foi realizado apurando-se a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº. 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, de forma específica, não admitindo nenhum outro tipo de custo.

Constato que a autuação foi feita com base em planilha de custo de produção apresentada pelo próprio contribuinte, onde constam de forma discriminada os itens do custo de produção. Com base nesses dados, foram separados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento), sendo expurgados os demais itens. Após a apuração do custo de produção unitário, este foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, sendo determinada a diferença entre o valor previsto no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96 e o que foi consignado a maior, de acordo com o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência”, aplicando-se a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para fins de calcular o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

Observo que tendo em vista que os sacos de cimento são apresentados em embalagens de 25 e 50 quilos, os autuantes esclarecem que os transformaram numa mesma unidade, para possibilitar o comparativo do custo de produção e os valores registrados nas notas fiscais de transferência.

Deste modo, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias. A base impositiva 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 LC 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 estabelece que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes, conforme se verifica em seus artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e 146, inciso III, alínea “a”.

Assim sendo, ao contrário do entendimento do impugnante, as 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 traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à 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, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96, abaixo transcrito:

“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, considerando que nas operações interestaduais de transferências, a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma norma estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto

federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo “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: a base de cálculo das transferências interestaduais. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, a exemplo da Decisão Normativa CAT-5/2005, citada pelo autuado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

Com relação à rubrica condicionamento, destacado pelo autuado, entendo não possuir o alcance pretendido pelo sujeito passivo, uma vez que 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, surgindo num momento posterior à constituição do custo, isto é, quando o produto já está formado. Além disso, é juridicamente inaplicável, pois faltam as figuras de remetente e de destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC 87/96, que é respaldada, como já demonstrado, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o consequente ônus financeiro. Ainda que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria administração do estado de origem, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada.

Em suma, 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, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96 e não o seu custo total. Tal regra de tributação não pode ser desprezada, em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Ainda mais, porque nas operações de transferência, mesmo ocorrendo circulação física da mercadoria, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existindo, por consequência, uma transmissão de titularidade. Isto porque, apesar da circulação física, não houve uma circulação jurídica, haja vista que a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor da mercadoria, não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.

No entanto, tais transferências, são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista a opção exercida pelo legislador das normas gerais. Com acerto, sobretudo quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, porém situado em 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 para o estabelecimento de origem como para o estabelecimento de destino.

A partir dessa reflexão, torna-se fácil o entendimento da situação sob análise: 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 delineado na LC 87/96, 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 sendo o ICMS um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, no fim da cadeia mercantil, suportado pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior (não-cumulatividade). Caso fosse mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o estado onde está localizado o consumidor final, tendo recebido transferência com valor a maior, deixaria de receber parcela do tributo que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Tal não bastasse, essa situação terminaria por ferir o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (artigos 18 e 60, § 4º da CF/88), além do princípio da autonomia distrital, que não admite que Estados e Distrito Federal se locupletem uns à custa dos outros. Assim é que a Lei Complementar sujeita todas as pessoas políticas da Federação, tendo uma função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS.

Mesmo tendo a competência legislativa estadual, as unidades federativas 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 transferência, 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 contraria o princípio da não-cumulatividade. Sabe-se 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, inciso 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, alínea "c"). Coube então à LC 87/96 a definição do atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (artigos 19 a 21 da LC 87/96). 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.

Deste modo, 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 perceberem 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, uma vez 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. Saliento, assim, que a técnica da não-cumulatividade, ocorre, necessariamente, em momento posterior à constituição do débito tributário. Acerca dessa questão José Eduardo Soares de Melo, na obra "ICMS Teoria e Prática", afirma que: *"(...) Trata-se, débito e crédito, de distintas categorias jurídicas, que desencadeiam relações jurídicas diferentes e independentes, nas quais credor e devedor se alternam"*.

Torna-se 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 realizar, transferir ao adquirente o ônus do imposto que recolherá ao estado, ao tempo em que se credita do imposto que suportou nas operações anteriores.

No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, o princípio invocado pelo autuado encontra efetividade na lei complementar 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 deve ocorrer, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que fez através do seu art. 13, § 4º, inciso II, reproduzido no art. 17, § 8º, inciso II da Lei Estadual nº 7.014/96.

A legislação do ICMS do Estado da Bahia trata a respeito dessa questão conforme dispositivos que transcrevo a seguir, extraídos do RICMS/97:

“Art. 56. A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

...

V - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular:

...

b) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra; ou

c) tratando-se de mercadoria não industrializada, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente;”

“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

...

§ 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, a ação fiscal está calcada nos dispositivos legais supracitados, encontrando-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, inciso II da 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 Lei Complementar. Caso se entenda ao contrário, cada estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que já foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatado 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. 6.008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0409-11/03, 0234/12-04 e 0340-11/06 e, mais recentemente, dos Acórdãos CJF nºs 0383-12/08 e 0387-12/08, sendo que deste último transcrevo trechos do voto proferido pelo insigne relator, o Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco, com o qual alinho o meu entendimento:

“Filio-me a linha de interpretação restritiva. Primeiro por considerar que as parcelas correspondentes ao custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, pela sua dimensão aberta, originária da ciência contábil, deve partir dos fins a que objetiva a lei do ICMS, que por ser tributo de competência estadual, tem a repartição da carga tributária, nas operações interestaduais, dividida entre os Estados produtores e Estados destinatários das mercadorias. Há que se privilegiar o aspecto teleológico da norma. Nessa linha de entendimento, em raciocínio analógico, observa-se que a fixação das alíquotas, nas operações interestaduais são, em regra, de valor inferior às estabelecidas para as operações internas, considerando que a repartição do imposto deve aquinhoar o Estado de destino com a maior parcela. Nesse mesmo sentido, interpretamos que o conceito de custo de produção, para fins de transferência, deve ser restritivo, para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial. Por matérias primas, os produtos diretamente incorporados ao produto final; por materiais secundários aqueles que participam diretamente do processo produtivo, como elemento indispensável, sem se agregar do produto final; por mão-obra, aquela afetada diretamente ao processo de produção; e por material de acondicionamento tão-somente os itens utilizados na embalagem das mercadorias que saírem da área de produção.

...

Nessa mesma linha de inteligência, adotando-se a interpretação gramatical ou literal, se a vontade do legislador fosse a preconizada pelo recorrido, o texto da lei deveria se limitar, por exemplo, às expressões “custo das mercadorias produzidas” ou “custo de produção industrial”, sem descer a detalhes quanto aos componentes do custo, conforme fez a LC 87/96 e a norma estadual baiana, positivada no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96. É de se concluir, portanto, seja através da interpretação teleológica, seja através da hermenêutica textual, que o conceito de custo industrial não pode admitir ampliação, sob pena, inclusive, de ferir o pacto federativo, cláusula pétrea da nossa Constituição, pois cada Estado fixaria na sua legislação o conceito de custo que lhe fosse mais conveniente e interessante para fins de aumentar a sua arrecadação tributária. Inaplicável, portanto, ao Estado da Bahia o Parecer CAT 05/05, de São Paulo e as disposições do RICMS do Estado de Minas Gerais, bem como toda e qualquer norma de outra unidade federativa que venha a dar interpretação extensiva à delimitação da base de cálculo fixada na Lei Complementar nº 87/96, para fins de transferências interestaduais.

...

Da mesma forma, as normas que regulam o tributo federal não podem ser aplicadas ao regime de apuração do ICMS, que é tributo de competência estadual, com legislação própria. Essa circunstância reforça a tese de que a interpretação da Lei Complementar nº 87/96, na fixação da base de cálculo nas transferências interestaduais, deve ser restritiva, nos exatos termos do texto legal, pois fixada para fins exclusivos de tributação na origem e no destino das mercadorias.

Com isso não quero dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Não é isso. No caso em exame, a legislação não altera o conceito contábil. Apenas para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, estabelece uma base de cálculo própria no Estado de origem, albergando tão-somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, devendo os outros componentes do custo industrial serem integrados na operações subseqüente, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas. Afasto, assim, as teses defensivas quando à ilegalidade da base de cálculo utilizada nas transferências interestaduais, em concordância, mais uma vez, com o Parecer da Procuradoria Estadual.

Dessa forma, considerando o acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a Decisão da 1ª Instância de julgamento.”

Entendo que o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção para determinar uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencente 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 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 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 nos artigos 56, inciso V, alínea “b”; 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VIII, todos do RICMS/97.

Diante de todo o exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0013/09-8**, lavrado contra **CIMENTO SERGIPE S/A – CIMESA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$199.929,05**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de setembro de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR