

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0019/10-0  
**RECORRENTE** - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF n° 0161-04/11  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 11/04/2013

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0075-12/13

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. 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: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração comprovada. Não acolhida as preliminares. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo contra Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que através do Acórdão JJF 0161-04/11 (fls. 160 a 165) julgou procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 03 de dezembro de 2010, com exigência de ICMS no montante de R\$ 478.606,31, além de multa no percentual de 60%, referente à seguinte infração:

*“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 e protocolos, constando do mesmo a informação complementar de terem os autuantes “efetuado o estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/93, em virtude de a BASE DE CÁLCULO DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (QUE FORAM FABRICADOS PELOS PRÓPRIOS REMETENTES) PARA FILIAIS LOCALIZADAS NESTE ESTADO ser maior que a prevista na referida LC (art. 13, § 4º, II – CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA, limitando-se apenas)”.}*

A Decisão de piso foi no seguinte sentido, após afastar as preliminares de nulidade do lançamento suscitadas:

*“Quanto ao mérito, observo que, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento industrial para estabelecimentos filiais da mesma empresa, deve ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II da LC n°. 87/96, norma esta reproduzida na Lei n°. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, “b” do RICMS/BA, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo legítima a glosa decorrente de valores lançados a maior nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.*

*Há que se ressaltar que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a” da Constituição Federal, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96 é bastante específico, e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados.*

*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 procederam os autuantes, os quais, para apuração do valor creditado indevidamente, cotejaram, por produto, os custos unitários nos termos legais em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais.*

*Ou seja, após expurgar os itens depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc., por não se enquadarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido*

*dispositivo legal, apurando o valor da base de cálculo da infração, fizeram incidir a alíquota de 12%, aplicada à operação de transferência, alcançando assim o crédito fiscal utilizado a mais pelo contribuinte, ora autuado.*

*Desse modo, concluo que 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 na esfera do limite legal estabelecido, consoante previsto no art. 93, § 5º, incisos I e II do RICMS/97.*

*Portanto, a própria Lei Complementar nº. 87/96, ao estatuir e determinar, para esse tipo de operação, os itens que devem compor a base de cálculo, limitados a alguns componentes dos custos de produção, é taxativa ao especificar literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não cabendo interpretação extensiva.*

*Logo, por não se incorporar ao produto final do autuado, os materiais objeto da glosa não podem ser classificados como secundários, e, consequentemente, não estão compreendidos na base de cálculo legal de transferências interestaduais, prevista na LC nº. 87/96, o que difere da situação de direito de crédito no processo industrial.*

*Da mesma forma, os custos de manutenção, depreciação, materiais auxiliares e leasing/locação não compõem a base de cálculo legal nas transferências interestaduais, no caso concreto, visto que não estão contemplados na previsão legal. Mão-de-obra compreende os gastos com o pessoal que trabalha no estabelecimento, envolvendo salários, encargos sociais etc. Por outro lado, são considerados como “Custos Indiretos de Fabricação” os demais gastos necessários para a industrialização dos produtos, como aluguéis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação, seguros diversos, material de limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefones e comunicações etc.*

*Do exposto, meu voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”*

Cientificada do julgamento, o autuado, por intermédio de seus advogados interpôs Recurso Voluntário (fls. 309 a 329), onde, inicialmente, transcreve o teor do julgamento de Primeira Instância.

Inicialmente, argumenta que a Decisão de primeiro grau não há de prosperar, diante da Não-Incidência do ICMS em Operações de Deslocamento de Mercadorias entre Estabelecimentos de um Mesmo Contribuinte, consoante a Súmula 166 do STJ.

Entende que o fato gerador do ICMS é operação de circulação de mercadorias, que, ao seu turno, constitui ato de mercancia a demandar, para sua caracterização, a efetiva ocorrência de transferência de domínio, e que sendo inexistente a transferência de propriedade quando uma mercadoria é deslocada de um estabelecimento a outro de um mesmo contribuinte, como ocorre no caso em tela, não há que se falar em incidência de ICMS, porquanto inoccorrente o seu fato gerador; por conseguinte, não se fala, igualmente, em crédito em favor do fisco passível de execução.

Transcreve a Súmula 166 do STJ, bem como Decisão daquele Tribunal que entende amparar sua tese recursal, para concluir que não tendo havido verdadeiras operações de mercancia a justificar a incidência do ICMS, não há que se falar em possibilidade das cobranças insertas no presente auto, razão por que se requer, desde logo, sua anulação, porquanto inexistente a obrigação nele vertida.

A seguir, aborda a necessidade de observância da legislação de regência quanto à determinação da Base de Cálculo do ICMS nas Operações de Transferência Interestadual, diante do que entende ser o rol exemplificativo do Artigo 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96, em atendimento ao princípio da Não-Cumulatividade.

Argumenta que o recorrente foi autuada por ter se utilizado, pretensamente, de crédito de ICMS indevido, decorrente da formulação, a maior, de base de cálculo com a inclusão de rubricas que, para o Fisco, não poderiam compor o custo da produção, todavia, tal argumento não pode prosperar vez que uma interpretação sistêmica da LC 87/96 com o CTN, partindo do princípio constitucional da não-cumulatividade e da regra do artigo 146, III, “a”, da Carta Magna, demonstra que não houve qualquer conduta irregular por parte do recorrente.

Alega que deve-se ter presente que as pretensas restrições ao creditamento conferidas por legislações infraconstitucionais colidem com a Carta, na medida em que esta não criou qualquer limitação ao direito de crédito, salvo no que tange às operações isentas ou não sujeitas à incidência, e que tal intelecção decorre da constatação de que as hipóteses taxativas de restrição ao creditamento ou de anulação dos créditos gerados restringem-se àquelas previstas no artigo 155, § 2º, II, “a” e “b”, da Constituição Federal, segundo as quais “a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes (alínea “a”) e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores (alínea “b”).

Observa que no texto constitucional apenas se determinou o cancelamento de crédito de ICMS – limitando, assim, a regra da não-cumulatividade – às hipóteses em que as operações de aquisição de mercadorias forem gravadas por isenção ou não-incidência, mencionado trechos doutrinários em seu favor.

Afirma que a principal discussão vertida no presente caso cinge-se em determinar se a regra do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96, encerra uma lista fechada ou meramente exemplificativa de elementos integrantes do custo de produção, excluindo-se outros consagrados e reconhecidos pelas ciências contábeis, tendo a fiscalização entendido que a “lista” prevista no referido preceito normativo é taxativa, de modo a aplicar uma interpretação literal da legislação de regência. Todavia, defende ponto de vista de que tal não é a intelecção fundada no ordenamento pátrio, seja porque a CF, como visto, ao instituir a não-cumulatividade no ICMS não cria nem possibilita restrições ao direito de crédito do contribuinte, salvo nos casos de isenção ou não-incidência, seja porque o próprio CTN indica solução no sentido de que a previsão da Lei Kandir, acima mencionado, é meramente exemplificativa, ou melhor, é genérica, englobando, em seus conceitos, um conjunto de espécies advindas das ciências contábeis e de outras normas, inclusive tributárias.

Afirma que a Constituição Federal, em seu artigo 146, III, “a”, versa que caberá à lei complementar dispor sobre normas gerais em direito tributário e, em relação aos impostos, disciplinar sua base de cálculo, o que leva ao raciocínio de que dito comando constitucional deve ser interpretado sistematicamente com o princípio da não-cumulatividade, e suas restrições, também dispostas na Carta, de modo que se chega à conclusão, a par da teleologia integrada dos dois preceitos, que a LC deve dispor sobre a base de cálculo do ICMS, sem, contudo, se imiscuir em limitações às disposições constitucionais e, em especial, à não-cumulatividade, sob pena de subversão à ordem jurídica.

Não por outra razão, argumenta que a fim de resguardar a harmonia do ordenamento jurídico, o Código Tributário Nacional – que disciplina normas gerais em direito tributário, em concretização ao mencionado artigo 146, III, “a”, da CF, prevê em seu art. 110, que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados (...) para definir ou limitar competências tributárias”.

Ressalta que à luz da CF, que ao tempo que determina que a LC discipline a base de cálculo do ICMS, observando as normas gerais ditadas pelo CTN, também informa que não podem ser criadas novas restrições ao direito de crédito do contribuinte decorrentes da não-cumulatividade (salvo nos casos de isenção e não-incidência), e o art. 110, do CTN, deve ser interpretado de modo a efetivamente impedir que a legislação tributária possa alterar conceitos de outras áreas do conhecimento as quais sejam utilizadas na definição da base de cálculo dos impostos e dos elementos que a compõem, sob pena de se admitir, ainda que indiretamente, uma alteração no próprio regramento constitucional quanto à matéria.

Aduz que por tal razão é que o conceito de “custo de produção”, utilizado na definição da base de cálculo do ICMS, deve ser retirado de campo próprio das ciências contábeis e do direito privado (comercial), não comportando restrição pela legislação tributária, sob pena, frise-se, de violação ao princípio da não-cumulatividade e da própria teleologia da sistemática

constitucionalmente infligida ao imposto em comento, e que partindo de tal premissa, infere que a solução da presente contenda reside na fixação, a par das ciências contábeis e do direito privado (comercial), do conceito de “custo de produção”, o qual não pode ser alterado pela legislação tributária.

Alega que o conceito de "custos de produção" é versado em normas específicas de contabilidade, em especial nos itens 8 e 11 da Norma de Procedimento Contábil (NPC) n.º 02, do IBRACON, os quais entende serem claros, transcrevendo tais conceitos, argumentando, ainda, que a partir da NPC 2 do IBRACON, que se enquadra no conceito de “*custo de produção*” aqueles incorridos e necessários à produção de determinado bem até a etapa em que o mesmo se encontrar em condições de ser comercializado.

No que respeita aos bens em estoque produzidos pela própria empresa, considera-se “*custo de produção*” o somatório de todos os gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris (como mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc), excluídos apenas e tão-somente aqueles cuja ocorrência seja imprevisível, e que, de tais conceitos contábeis acima inferidos, conclui-se que os custos de produção podem ser assim caracterizados, em contornos gerais (não exaustivos):

- (i). matéria-prima - o custo da matéria-prima consumida na produção, nele incluído os encargos de exaustão dos Recursos naturais utilizados na produção;
- (ii). material secundário - o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica;
- (iii). mão-de-obra - o custo de mão-de-obra pode ser desdobrado nas seguintes vertentes: (iii.1) humana – o custo da mão-obra pessoal, própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários; e (iii.2) tecnológica – os custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas e instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, agregando, ainda, impostos sobre a propriedade e seguros;
- (iv). acondicionamento – todos os custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica.

Noutros termos, todos os gastos efetuados pela empresa até a conclusão e perfeição final o produto, tornando-o integralmente pronto para a venda, incluem-se no conceito de “*custo de produção*”, donde não restarem dúvidas quanto à natureza exemplificativa do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96, que deve comportar interpretação extensiva sob pena de incongruência com o sistema tributário vigente, sendo esse o entendimento abalizado da doutrina contabilista, consoante se afere da lição de Eliseu Martins, igualmente transcrita.

Sendo assim, infere não haver dúvidas de que os gastos com energia elétrica consumida no processo fabril, combustíveis para operação de maquinários, aluguéis e arrendamentos, depreciação e todos os outros glosados pelos auditores fiscais compõem o “*custo de produção*” e, por isso, integram o preço de transferência indicativo da base de cálculo do ICMS a ser creditado no processo de transferências interestaduais.

Afirma que seu entendimento é adotado por outros Estados e utilizado por alguns Fiscos para fins de determinação do preço de transferência de mercadorias. É o que se verifica, por exemplo, a partir da Decisão Normativa CAT 05/05, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, também transcrita.

Menciona o fato de o que para uma empresa pode ser considerada insumo, para outra não o é, e a pré-definição do que é ou não insumo poderia conduzir à violação do princípio da não-cumulatividade, como ocorreu no caso em tela, citando como exemplo, a energia elétrica, cujos gastos foram glosados pelo agente fiscal –, que é considerada insumo para o setor industrial,

gerando, por isso, crédito de ICMS (art. 33, II, “b”, da LC 87/96), mas não para o setor comercial, conforme, aliás, consignado por Decisão recente do Colendo STJ, o qual transcreve Ementa.

Afirma que a energia elétrica é consumida em seu processo produtivo, e, portanto, gera direito a crédito de ICMS e deve ser considerado como custo de produção, e que em corroboração a tudo quanto já exposto, verifica-se que a extensão do custo de produção é definido por outras legislações tributárias, em especial pelo art. 290, do Decreto nº. 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).

Sustenta que se a própria legislação tributária, mais recente, dispõe sobre um conceito de “*custo de produção*”, ainda imperfeito, mas que, todavia, se aproxima um pouco mais daquele preconizado pelas ciências contábeis e pelo direito privado (comercial), configuraria tremenda insegurança jurídica ao contribuinte exigir do mesmo que afaste dita legislação que o ampara, para aplicar a legislação unilateralmente eleita pelo Fisco, ou seja, o conceito de “*custo de produção*” deve ser uno para fins tributários, não permitindo variação de ente político para ente político, sob pena, reitere-se, de total afronta ao princípio da segurança jurídica.

Observa que tanto quanto o artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96, o art. 290, do RIR/99 encerra tipos, que comportam interpretação extensiva a fim de se determinar a real adequação de um custo empresarial como sendo ou não “custo de produção”, decorrente da atividade desenvolvida, o que no seu entendimento, que tudo quanto fora computado pelo recorrente como custo de sua produção – e irregularmente glosado pelo agente fiscal – encontra respaldo legal, como, por exemplo, os combustíveis adquiridos para uso no maquinário de produção (inciso I); os materiais e serviços de manutenção contratados para recompor os desgastes sofridos pelas máquinas e utensílios consumidos no processo produtivo (inciso III); aluguéis e arrendamentos de máquinas vinculadas ao processo de produção (inciso III); as depreciações (inciso III) etc.

Transcreve, de igual modo, resposta a consulta realizada à Receita Federal, acerca de créditos de PIS/COFINS, para afirmar que não há dúvidas, portanto, quanto à regularidade do procedimento adotado pelo recorrente para apuração de seus custos de produção.

Também em relação ao frete CIF, que, por definição (CIF: *Cost, Insurance and Freight*, ou seja, custo, seguro e frete), entende que é custo de produção englobado na interpretação extensiva imprimida ao artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96, vez que consoante a própria Lei Kandir, o custo do frete deve ser levado em conta pelo contribuinte caso o transporte seja efetuado a conta do próprio remetente, conforme a redação do artigo 13, § 1º, II, “b”, da mesma.

Alega que, independentemente de pactuado por cláusula CIF ou FOB, os fretes, desde que suportados pelo contribuinte, integram seus custos de produção para os fins do artigo 13, § 4º, da LC 87/96. É o que ocorre no caso em tela, em que remetente e destinatários são estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

Defendendo, no que respeita à glosa dos créditos relativos à “manutenção, amortização e depreciação” por não abrangidos pelo termo acondicionamento, deve-se ter presente que, além de tais rubricas estarem albergadas pela interpretação extensiva e sistemática do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 a partir dos preceitos constitucionais e infraconstitucionais outrora vertidos, em especial do disposto no artigo 290, do RIR/99, não se pode perder de mira que “acondicionamento” é padrão mais extenso que alberga todos os custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento de produtos, inclusive os relativos à mão-de-obra, tecnologia e pessoal.

Finalizando, percebe que o procedimento de apuração dos custos de produção levada a cabo pelo recorrente, para fins de determinação do preço de transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos para fins de determinação do ICMS devido e geração de créditos, ocorreu de modo perfeito e lídimo, com amparo na legislação constitucional e infraconstitucional de regência, donde se inferir que todos os custos glosados pelo agente fiscal o foram de modo indevido, porquanto amparados em interpretação que viola o princípio constitucional da não cumulatividade, a regra do art. 110, do CTN combinado com o art. 146, III, “a”, da CF, ao tentar

conferir interpretação restritiva do art. 13, § 4º, da LC 87/96, e, também, o conceito de custo de produção vertido na própria legislação tributária mais recente, em especial no artigo 290, do RIR/99.

Solicita, por fim, a redução das multas impostas, argumentando que se constituem em de encargos que violam frontalmente princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, o qual veda a utilização do tributo, com efeito, confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes.

Transcreve Decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), para defender que a multa deve guardar relação de razoabilidade e proporcionalidade com a violação da norma jurídica tributária, transcrevendo entendimento doutrinário, especialmente Ricardo Corrêa Dalla, e outras decisões de Tribunais superiores, para defender posição de que legitimar multas no mesmo valor do tributo cobrado ou correspondente a 60% do mesmo viola frontalmente o princípio da proporcionalidade, não havendo mínima relação de adequação entre a penalidade imposta e a pretensa violação praticada. A multa, nessas condições, serve única e exclusivamente, como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora.

Assim, por entender se tratar de multa flagrantemente confiscatória, requer a redução das multas aplicadas à mesma, mediante o Auto de Infração para o patamar de 20%, ou subsidiariamente, entre 21 e 30%, sobre o valor do tributo devido, após exclusões/reduções decorrentes dos ajustes impostos pelo acolhimento dos pleitos/argumentos formulados nos itens anteriores.

Por tais razões, entende que o seu pleito recursal deve ser acolhido, revogando-se a Decisão anteriormente prolatada.

Parecer de PGE/PROFIS de fls. 212 a 219, após sintetizar o lançamento, informa que a matéria já é do conhecimento pleno, existindo inúmeras manifestações da PGE/PROFIS, as quais reitera no sentido de que a matéria “custo de produção” é exclusiva da Lei Complementar, por ser o instrumento normativo previsto constitucionalmente para determinar as regras gerais do ICMS, mormente operações interestaduais.

Enfrenta a alegação Recursal de incidência da Súmula 166 do STJ, transcrevendo, inclusive, doutrina, especialmente Paulo de Barros Carvalho e Fabio Fanucci, bem como interpretação sobre o princípio da autonomia dos estabelecimentos, transcrevendo entendimento de Paulo Lucena de Menezes.

Argumentar ser notório que a Lei Complementar nº 87/96, nesse particular, pretende minimizar os efeitos da guerra fiscal, estabelecendo de forma objetiva as regras para a composição do custo de transferência interestadual entre estabelecimentos de mesmo grupo.

Posiciona-se no sentido de que a regra matriz prevista no artigo 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96 não permite alargamento, como pretende o corrente.

Para reforçar a tese de incidência do ICMS nas transferências interestaduais, por inferência lógica, traz o pensamento do STJ sobre o tema, em acórdão relativo ao RE.1.109.298RS, cujo teor transcreve, e em relação a utilização de base de cálculo superior àquela estabelecida em lei complementar, posiciona-se no sentido de que, conforme julgados dos Tribunais Superiores, a determinação contida no artigo 155, § 2º, da Constituição Federal, tem natureza taxativa e *numeris clausus*, em respeito ao princípio da não cumulatividade e igualmente, regime de crédito físico primordialmente, não se podendo conferir às unidades federadas a criação de novas rubricas para mensuração da base imponível nas transferências interestaduais.

Frisa que a taxatividade dos elementos definidores da base de cálculo nas transferências interestaduais possui verdadeira função de defesa do pacto federativo, sob pena de unidades da federação suportarem créditos superiores ao valor devido na operação.

Conclui o Parecer opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário apresentado.

## VOTO

O presente Recurso Voluntário objetiva o reexame da Decisão de primeiro grau que julgou procedente o lançamento, que se constitui na constatação de apenas uma infração, relativa a glosa de créditos nas operações de transferências interestaduais.

Inicialmente, em função das colocações feitas pelo recorrente, relativamente à eventual aplicação da Súmula 166, gostaria de tecer algumas considerações que entendo pertinentes.

A legislação vigente, especialmente a Constituição Federal no artigo 155 prevê:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

(...)

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

(...)

*§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

(...)

*VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:*

*a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;*

(...)

*VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;*

Ou seja: a complementação de alíquotas em operações interestaduais possui a necessária previsão constitucional. Note-se que o legislador constitucional, em momento algum segregava as operações, separando aquelas realizadas via transferências. De igual forma, o legislador fala em “operações”.

E qual seria então este conceito. A Constituição não define o que sejam operações. A legislação infraconstitucional de igual forma. A doutrina, de um modo geral, considera operação, para efeitos de incidência do ICMS, todo ato ou negócio hábil a provocar a circulação de mercadorias. Ou o ato ou negócio jurídico de que decorra a mudança de titularidade do bem. Porém a mudança de posse também constitui uma operação, quando o novo detentor do bem pode dele dispor como se fosse o seu dono.

Por outro lado, estabelece, ainda a Carta Magna em seu artigo 146:

*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.*

Ou seja, a norma constitucional delega à Lei Complementar a competência para legislar acerca de matéria tributária que defina fato gerador, base de cálculo e contribuintes de tributos.

No caso de transferência – remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular –, cumpre observar que esta, em princípio, não seria uma operação, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação consigo próprio. No direito comum os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa. E também perante o imposto de renda isto é inobjetável.

Todavia, mediante uma ficção legal, convencionou-se que no âmbito do ICMS os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por

fundamento o artigo 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96, conforme delegação constitucional:

*“§ 3º. Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:*

*(...)*

*II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”*

Tal princípio é reforçado pela redação do artigo 12, inciso I da mesma Lei Complementar:

*“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”*

Dessa forma, os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados legalmente autônomos, e, em decorrência dessa ficção legal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS.

No mesmo sentido, a legislação estadual, e não poderia ser diferente, em atenção ao disposto na Lei Complementar, assim dispõe, no artigo 2º, inciso IV, da Lei nº. 7.014/96:

*“Art. 2º. O ICMS incide sobre:*

*(...)*

*V - a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, bem como a aquisição ou arrematação em licitação promovida pelo poder público de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados”.*

Por seu turno, o § 1º do citado dispositivo legal prevê que:

*§ 1º. São irrelevantes para caracterização do fato gerador:*

*I - a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo;*

*II - o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular;*

A própria doutrina, representada pelo ilustre Professor Roque Carrazza, em sua obra ICMS, 11ª edição, Ed. Malheiros, páginas 58 e 59 nos ensina que: “Há, porém uma exceção a esta regra: quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situados no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), nada impede, juridicamente, que a filial venha a ser considerada estabelecimento autônomo, para fins de tributação por via de ICMS. Assim é, para que não prejudique o Estado (ou o Distrito Federal) da saída da mercadoria. Logo – e também porque o princípio federativo e o princípio da autonomia distrital inadmitem que os Estados e Distrito Federal se locupletem uns à custa dos outros – concordamos que tais estabelecimentos sejam considerados autônomos, pelo mesmo, para fins de tributação por meio de ICMS”.

Quanto às menções Recursais a decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), e a aplicação da súmula 166, gostaria de fazer algumas observações: A primeira é a de que sabido é que tais decisões não vinculam obrigatoriamente nem o legislador, sequer o julgador. A segunda, e talvez a mais importante, é o fato de tal entendimento da Corte Superior encontrar-se em processo de mudança, a se observar no julgamento do Recurso Especial 1109298/RS, tendo como Relator o Ministro CASTRO MEIRA, da SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011, no qual este adentra no exame de mérito da base de cálculo estabelecida na Lei Complementar 87/96, artigo 13, em operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Tal discussão sobre a base de cálculo na transferência foi submetida e apreciada pela Segunda Turma (uma das duas turmas componentes da Primeira Seção, regimentalmente competente para julgar matéria de Direito Público), que decidiu pela aplicação daquilo que o legislador complementar positivou. Neste momento a Segunda Turma não apenas excepcionou a sua própria jurisprudência, como decidiu a matéria contrariamente aos contribuintes em ementa assim vazada: Assim dispõe a mesma:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.*

1. *Discute-se a base de cálculo do ICMS em operações efetuadas pelo recorrente entre a Fábrica (SP), o Centro de Distribuição (SP) e a Filial situada no Rio Grande do Sul. Precisamente, a controvérsia refere-se à base de cálculo adotada na saída de produtos do Centro de Distribuição com destino ao Estado gaúcho, o que demanda a interpretação do artigo 13, § 4º, da LC 87/96.*
2. *Em resumo, o recorrente fabrica mercadorias em São Paulo-SP e as transfere às filiais espalhadas pelo Brasil. Em virtude do grande volume, utiliza, algumas vezes, o Centro de Distribuição localizado em São Bernardo do Campo-SP, antes de proceder à remessa.*
3. *Constatou o arresto que, na saída das mercadorias do Centro de Distribuição paulista, o recorrente registrava como valor das mercadorias um preço superior ao custo de produção, próximo ou maior do que o valor final do produto (nas alienações ocorridas entre a Filial gaúcha e o comércio varejista ou atacadista daquele Estado).*
4. *A sociedade empresária recolheu aos cofres paulistas ICMS calculado com base no valor majorado, gerando crédito na entrada dos bens na Filial do RS, onde a alienação das mercadorias a terceiros acarretou débito de ICMS, que acabou compensado com os créditos anteriores pagos ao Estado de São Paulo. Em consequência, concluiu o acórdão recorrido: "... o Estado de origem acaba ficando com todo o imposto, e o Estado de destino apenas com o dever de admitir e compensar os créditos do contribuinte" (fl. 1.172v).*
5. *A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular - artigo 13, § 4º, da LC 87/96.*
6. *Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).*
7. *Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier.*
8. *A apuração do valor da base de cálculo pode ser feita por arbitramento nos termos do artigo 148 do CTN quando for certa a ocorrência do fato imponível e a declaração do contribuinte não mereça fé, em relação ao valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados. Nesse caso, a Fazenda Pública fica autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa, exatamente o que ocorreu no caso, em que foi utilizado o próprio Livro de Inventário do Centro de Distribuição.*
9. *Em termos de arbitramento, o que não se permite na seara do Recurso especial é apurar a adequação do valor fixado, por esbarrar no óbice previsto na Súmula 7/STJ. Precedentes.*
10. *Em outro capítulo, o recorrente postula o afastamento da Taxa Selic, sob o argumento de que sua utilização nos débitos tributários é indevida. Todavia, o acórdão apenas mencionou que não haveria prova de sua utilização nos cálculos. Incidem, no ponto, as Súmulas 282/STF e 211/STJ, já que não houve prequestionamento da tese levantada no especial.*
11. *Quanto à multa aplicada, o recorrente pediu a aplicação do artigo 2º do Decreto-Lei nº 834/69 e do artigo 112 do CTN. Além disso, argumentou que a penalidade deveria ser objeto de revisão, pois estaria extremamente abusiva (60 % sobre o valor principal devido).*
12. *A Corte de origem afirmou que o dispositivo invocado pelo recorrente não estaria mais em vigor, fundamento que não foi combatido, atraindo a aplicação da Súmula 283/STF. A análise da razoabilidade da multa implicaria a interpretação da norma constitucional prevista no artigo 150, IV, da CF, o que não se permite na via especial.*
13. *O Recurso interposto com fundamento na alínea "b" do permissivo constitucional não pode ser conhecido, pois o recorrente não esclarece de que modo o arresto teria julgado válido ato de governo local contestado em razão de lei federal.*

14. *Alegações genéricas quanto às prefaciais de afronta ao artigo 535 do Código de Processo Civil não bastam à abertura da via especial pela alínea "a" do permissivo constitucional, a teor da Símula 284 do Supremo Tribunal Federal.*

15. *Em relação ao período de 01/01/1997 a 04/12/1997, houve o lançamento por homologação. Tendo havido pagamento antecipado, ainda que reduzido, rege-se a decadência pela regra do art. 150, § 4º, do CTN, que fixa o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para a homologação do pagamento realizado pelo contribuinte. Em razão disso, nesse ponto, prospera a irresignação da decadência parcial da obrigação tributária inserida no auto de lançamento n.º 0008699640.*

16. *Recurso especial conhecido em parte e provido também em parte. (REsp 1109298/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011). (grifos do relator)*

Desta Decisão, tem-se que a Turma entendeu que quando houver circulação jurídica da mercadoria, com mercancia e transferência de titularidade, aplica-se o artigo 13, §4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, a qual estabelece a regra geral do ICMS. Todavia, quando houver a mercada circulação física interestadual, nos moldes da transferência, há de aplicar o inciso II do citado artigo 13.

Neste novo paradigma defende-se que o legislador complementar teria excepcionado a materialidade do ICMS, para fazê-lo incidir, também, nas situações em que não há “*operações relativas à circulação de mercadorias*”, na forma preceituada no artigo 155, inciso II, da Carta Magna, como é o caso da transferência.

Ora, se o próprio Poder Judiciário através de um de seus Tribunais Superiores entende possível estabelecer base de cálculo em operações de transferência interestadual entre dois estabelecimentos de uma mesma empresa, evidentemente que nega efeito jurídico à aplicação da súmula 166, é óbvio que tais operações, submetidas ao rigor da Lei Complementar estão sujeitas à tributação pelo ICMS, sendo lícito aos Estados a cobrança de tal tributo, naquelas operações em que a lei lhes ampara.

No mesmo sentido foi a Decisão do Ministro Herman Benjamin, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 1.254.915-RS, no qual, em 26 de outubro de 2011 revogou sua própria Decisão anterior, no sentido de aplicação da mencionada súmula de forma automática, ao mencionar que “*os argumentos do Estado do Rio Grande do Sul demonstram a existência de peculiaridades que merecem melhor reflexão, razão pela qual reconsidero a Decisão monocrática, para torná-la sem efeito*”.

Em tal discussão, o TJRS entendeu devida a cobrança do imposto, nas transferências interestaduais, com base na seguinte argumentação, através do eminente relator, desembargador Carlos Eduardo Zietlow Duro:

“*Com efeito, o ICMS, em linhas gerais, nada mais é do que o antigo ICM, existente antes da vigência da Constituição Federal de 1988, com ampliação, em hipóteses bem marcadas, com atribuição aos Estados e ao Distrito Federal a competência para criação do ICMS, sendo que a base de cálculo seria definida por Lei Complementar, conforme dispõe o artigo 146, III, “a” da Constituição Federal, sendo que o regime de compensação de imposto deve ser definido por Lei Complementar, nos termos do que dispõe o artigo 155, § 2º, XII, “c”, da Constituição Federal.*

*Outrossim, o artigo 34, § 8º, das Disposições Transitórias da Constituição Federal possibilitou aos entes públicos antes referidos a regularização da matéria, enquanto não fosse regulamentada a Carta Magna, razão pela qual houve a edição do Convênio número 66/88 que disciplina a base de cálculo do ICMS, com posterior edição da Lei Complementar nº 87/96, com as alterações das LCs 92/97 e 99/99, bem como pela LC 102/00.*

*Logo, inexiste qualquer dúvida de que o ICMS foi regido pelo Decreto-Lei 406/68, observadas as alterações feitas pelo Decreto-Lei 834/69, bem como pela Lei Complementar nº 56/87 e Lei Complementar nº 24/75, além do Convênio 66/88, antes referido, em especial pelo artigo 14 do mencionado Convênio, e atualmente pela Lei Complementar nº 87/96, com suas alterações, conforme antes referido.*

*O Estado do Rio Grande do Sul editou a Lei nº 8.820/89, relativa ao ICMS, devidamente regulamentada pelo Decreto nº 37.699/97, inclusive com a alteração do Decreto nº 40.217/00, normas estas em perfeita consonância, observado o arcabouço jurídico, não podendo as normas hierarquicamente inferiores desbordar das diretrizes traçadas pela Lei Complementar nº 87/96.*

*Feitas estas considerações, deve ser considerado que o mandamus tem por objeto impedir a tributação, por ICMS, em operações de transferência de mercadorias a partir da matriz da impetrante, situada em Turvo, Estado de Santa Catarina, para filiais localizadas em Santo Antônio da Patrulha, Torres e Morrinhos do Sul, localizadas em diferentes Estados da Federação, atacando decreto estadual que determina o recolhimento em consonância com o art. 12, I, da LC 87/96, que prevê:*

*Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

*Em âmbito estadual, da mesma forma, a questão encontra previsão no art. 4º da Lei nº 8.820/89:*

*Art. 4.º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

*Razão assiste ao recorrente, porquanto a operação está sujeita ao ICMS, não obstante a Súmula 166 do STJ, cujo teor não se desconhece, cumprindo destacar, no entanto, que, decorrendo tal enunciado de julgamento em 14/08/96, com publicação no DJ em 23/08/96, é anterior à LC 87, que é de 13/09/96, prevendo seu art. art. 36 a entrada em vigor no primeiro dia do segundo mês seguinte ao da sua publicação.*

*Quando da edição da Súmula 166 do STJ, a matéria era disciplinada pelo Decreto-Lei nº 406/68, sem dispositivo correspondente ao art. 12, I, da LC 87/96, circunstância que afasta a aplicação do entendimento sumulado que se invoca no mandado de segurança”.*

Dessa forma, o entendimento é que, após a edição da Lei Complementar nº. 87/96, a Súmula 166 do STJ tornou-se inaplicável.

E este também tem sido o posicionamento de outros órgãos do Poder Judiciário, a exemplo do Rio Grande do Sul, na apreciação do Agravo 70030888911, tendo o órgão julgador prolatado a seguinte Decisão:

*“AGRAVO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. INCIDÊNCIA. É devido o ICMS na saída de mercadoria destinada à comercialização para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra Unidade da Federação. Artigo 12, inciso I, da Lei Complementar 87/96. A exigência do recolhimento do tributo, nesse caso, beneficia o Estado produtor sem que cause maior oneração ao estabelecimento produtor, porque o imposto pago será inteiramente aproveitado por ocasião da comercialização da mercadoria. Recurso desprovido. (Agravo Nº 70030888911, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Des.ª Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 09/07/2009)”.*

Sabido é que o direito é dinâmico, e o entendimento jurisprudencial tem mudado ao longo do tempo, adaptando-se aos novos tempos, e evoluindo conforme as alterações legislativas ocorridas ao longo do tempo. Dessa forma, um entendimento vigente, diante de edição de novo instrumento normativo, pode vir a perder força, com mudança de posicionamento.

Também é corrente que o processo administrativo tributário deve obedecer a diversos princípios, dentre os quais, um dos de maior relevância é o da legalidade inserido no nosso ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, que preconiza que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Isso significa dizer que somente através das espécies normativas elaboradas consoante as regras do processo legislativo constitucional se podem criar obrigações para quem quer que seja.

Doutrinadores como Celso Bastos e Ives Gandra Martins defendem que o Princípio da Legalidade tem mais característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

Além do Princípio da Legalidade estabelecido genericamente no artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, em nosso ordenamento jurídico podemos falar da estrita legalidade tributária, sendo importante frisar que o verdadeiro conteúdo do Princípio da Legalidade Tributária ultrapassa a simples autorização do Legislativo para o Estado cobrar um tributo e deve ser entendido de forma a acombarcar dois prismas distintos: legalidade formal e material. No tocante à legalidade

formal, podemos dizer que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo e, também, ser formulada por órgão com poder para elaborar tais normas.

Quanto à legalidade material, torna-se indispensável que sejam estabelecidos todos os aspectos relevantes para que no caso concreto se possa determinar as obrigações tributárias, não bastando apenas a exigência de lei, como fonte de produção jurídica específica. Mais que isso, necessita-se a fixação, de todos os critérios de Decisão, sem qualquer margem de liberdade ao administrador.

Em suma: obediência a tal princípio significa submissão e respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador.

Além do texto constitucional, o princípio da legalidade tributária também está previsto no artigo 97 do Código Tributário Nacional. E o autuante, ao realizar o lançamento, nada mais fez do que obedecer a tal preceito.

Ademais, não parece ser a melhor prática, neste momento invocar tal instrumento jurisdicional, diante do fato de que as operações com o devido destaque do imposto, objeto da autuação foram verificadas no exercício de 2007, já em plena vigência da aplicação da Súmula, e somente agora, depois, inclusive, de submeter as operação a tributação normal, conforme documentos fiscais acostados às fls. 40 a 99, cópias apensadas a título apenas de exemplo, vez que a relação completa de tais documentos fiscais se encontram no disco de dados de fl. 10, entender que a Súmula deva ser aplicada.

Por tais razões, entendo que tal argumento recursal não deva ser acolhido.

Quanto aos argumentos recursais de mérito, observo que a matéria objeto do presente lançamento de ofício já foi exaustivamente debatida por esse órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de 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, podendo citar inúmeras decisões deste órgão, a exemplo dos Acórdãos nºs CJF 0239-02/12, CJF 0266-11/09, CJF 0012-11/10, CJF 0231-12/12 e CJF 0289-12/12, este último relativo à próprio recorrente

Sabido é que a Constituição Federal de 1988 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, aí sim, criar conflitos entre tais entes e insegurança jurídica para os contribuintes, ou seja, ela atribuiu à lei complementar o importante papel de fixar os pilares sobre os quais deveriam se apoiar a instituição e a arrecadação do ICMS. No que se refere ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, da CF/88, determina:

“Art. 155.

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.

Importante ressaltar aqui, que o verbo empregado pelo constituinte para estabelecer a competência da lei complementar em matéria de base de cálculo: “fixar”, o qual, segundo o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa (FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa: século XXI. São Paulo: Nova Fronteira, 1999. Verbete próprio. Versão eletrônica.), significa “determinar, prescrever, firmar, assentar, estabelecer, tornar firme, estável”. E se fizermos a consulta da palavra determinar, teremos que tal palavra

significa “delimitar, fixar, definir, precisar, decretar”, especificar, não sendo sinônimo de exemplo ou exemplificar, como pretende o recorrente.

Dentre estas matérias, elencadas expressamente no art. 155, §2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS, sendo que tal disposição constitucional, a qual regula especificamente o ICMS, guarda total simetria com o comando inserto no artigo 146 da CF/88, que, ao tratar dos “princípios gerais” do sistema tributário, prevê:

“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, bases de cálculo e contribuintes;”.*

Percebe-se a harmonia do texto constitucional ao prescrever as atribuições da lei complementar em matéria tributária, tanto no âmbito geral (encampando todos os tributos), quanto no específico, relacionado ao ICMS, posto que, em ambas as hipóteses, referem que à lei complementar compete “definir” ou “fixar” a base de cálculo.

Existe, com especial ênfase no campo do ICMS, a clara intenção constitucional de eliminar os conflitos de competência, realçando o caráter nacional do imposto.

Parece indiscutível que a CF/88 reservou à lei complementar a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Legislativo e o Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.

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, dos quais nos interessa, especificamente, aquele contido no seu § 4º, que dia respeito às 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;”*

Dessa forma, observa-se que a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar, por força do comando constitucional, e não poderia ser diferente.

No tocante à alegação Recursal de que tal redação seria meramente exemplificativa (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), quanto à aplicabilidade deste regramento, observo que já se encontra pacificado ao âmbito da doutrina, bem como na jurisprudência que tais rubricas são exaustivas, não admitindo interpretação extensiva em qualquer situação, e de qualquer outro sentido. Ao amparo de tal assertiva, posso mencionar Decisão do Supremo Tribunal Federal, exarada no RE nº 79452-RS, conforme voto o Min. Marco Aurélio Melo: “... 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’”.

Além disso, o comando contido no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é específico e taxativo, não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, outros custos relativos, por exemplo, a manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia elétrica, combustível, etc., devem ser expurgados

para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme constante do lançamento tributário realizado.

Por tais razões, não posso concordar com tal argüição recursal, não a acolhendo.

Quanto à Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, expedida pelo Estado de São Paulo, que determina, em evidente arrepião 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. Entendo que, diante de tal instrumento não se adequar ao preceituado na já mencionada Lei Complementar 87/96, vez que, não pode qualquer unidade da Federação dispor diversamente daquela estipulada expressamente pela lei complementar do ICMS.

E de fato, reporta-se que a determinação da base de cálculo submete-se ao regime da reserva legal, sendo que, qualquer legislação ordinária que venha a contraditá-la se constitui em afronta ao comando Constitucional, razão pela qual a determinação de base de cálculo diversa daquela prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve ser rechaçada por se apresentar como ilegal, além de inconstitucional.

Na esfera administrativa, posso mencionar o voto proferido pelo Conselho de contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, ao apreciar matéria de semelhante ordem, proferido no Acórdão nº 5.258, Recurso nº 22.214, de lavra do Conselheiro Antônio de Pádua Pessoa de Mello, in *verbis*:

*“(...) É pacífico que Minas Gerais adicionou outra rubrica na ‘base de cálculo das transferências interestaduais’, frente à lei federal, e, repita-se, não cabe fazer qualquer análise técnica daquelas, por impertinente quanto à questão de fundo.*

*Ao recolher, na origem, imposto em montante superior ao devido pelas regras da LC 87/96, ainda que constrangido pela lei local, o contribuinte tem, em potencial, uma relação jurídica conflituosa com aquele sujeito ativo da obrigação tributária. Mas não pode ver legitimidade em um terceiro estranho àquela relação – in casu, o Estado do Rio de Janeiro – ser obrigado a admitir, como crédito, o prejuízo suportado pelo interessado, em outro Estado.”*

Relevante, por pertinência, mencionar também, Decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em Decisão proferida no RE nº 707.635-RS ao decidir que “a fixação da base de cálculo do produto industrializado para fim de ICMS, quando saí 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 tal posicionamento, mostra-se cristalino que A jurisprudência dos órgãos de cúpula do nosso Judiciário é unânime em reconhecer a submissão das normas infraconstitucionais à lei complementar veiculadora de “normas gerais de direito tributário”, especialmente no que se refere à base de cálculo.

De concreto, podemos inferir que em face dessa interpretação trasladada em norma, nasceu a possibilidade de conflitos entre o Estado de São Paulo e outros Estados, posto que o crédito do imposto carreado aos cofres paulistas poderá ser recusado pela Unidade Federada de destino, relativamente à parcela excedente ao montante calculado de acordo com a Lei Complementar nº 87/96, conforme vemos no presente momento.

Por outro lado, a limitação legal existente para determinação da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não fere o princípio da não cumulatividade deste tributo, conforme alegação recursal vez que tal princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por “Lei Complementar”, consoante disposição do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”, da Constituição Federal, conforme já observado anteriormente.

Impende observar que se a própria Lei Complementar nº 87/96, ao determinar taxativamente 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.

Dessa forma, na hipótese do remetente ter 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 nos artigos 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VII do RICMS/97, sendo que agindo da maneira como o recorrente vem se pautando impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a tais artigos regulamentares que assim regem a matéria:

*“Art. 93 Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes 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;”.*

Desta forma, na hipótese do remetente ter destacado ICMS em valor superior ao devido, por ocasião da realização de operação de transferência de mercadorias em operações interestaduais, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o imposto devidamente destacado na nota fiscal, só pode gerar crédito ao destinatário das mesmas, respeitando o limite legal estabelecido.

Assim, as alegações recursais postas não procedem, tendo 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 a devida e necessária base legal, em razão da Lei Complementar nº 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, na forma apurada pelo 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.

Em conclusão, o crédito apropriado pelo recorrente é indevido, porquanto incorporou somas referentes a custos não autorizados pela Lei Complementar. Malgrado ser estadual a competência legislativa do ICMS, não é menos verdade que a legislação tributária de cada Estado deve guardar estrita obediência às regras e limites exarados pela norma complementar, e pela Constituição Federal, conforme se extrai de Decisão do STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 707.635-RS, pela sua 1ª Turma, tendo como Relator o Ministro José Delgado, publicado no DJ em 13 de junho de 2005, já mencionada anteriormente:

***“TRIBUTÁRIO. ICMS. ARROZ BENEFICIADO. PRODUTO INDUSTRIALIZADO. TRANSFERÊNCIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE. BASE DE CÁLCULO.***

*1. A definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da CF.*

*2. A fixação da base de cálculo de 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.*

3. Arroz beneficiado é produto industrializado.

4. A base de cálculo do ICMS, quando o arroz industrializado é enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte em outro Estado é o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

5. Impossibilidade de pauta fiscal.

6. Homenagem ao princípio da legalidade.

7. Recurso do Estado do Rio Grande do Sul improvido."

E em conclusão, transcrevo parte do voto então proferido, relativo a tal tema:

"Sobre o assunto, em debate, há de se considerar que:

a) a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da CF;

b) a LC nº 87 de 13.09.96, em seu art. 13, impõe de modo absoluto, não podendo lei estadual reduzir ou ampliar o seu alcance;"

Dessa forma, creio que assim, nenhuma dúvida paira acerca não somente do acerto da autuação realizada, como, de igual forma, pela Decisão *a quo*, razão pela qual entendo que a infração 01 é procedente, ficando convalidado o julgamento de piso.

No tocante à arguição de confiscação de multa aplicada, diante do percentual aplicado, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que "*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*". Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o "império da lei" ou "*jus imperium*".

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que "*nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei*". Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que "*O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se existisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*".

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de

obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Dessa forma, a argumentação do sujeito passivo não pode ser acolhida, diante dos argumentos expostos, não sendo possível o afastamento da aplicação dos percentuais de multa indicados no lançamento, pois, os mesmos possuem estrita base legal.

Todavia, caso deseje, pode o recorrente, ao amparo do artigo 159 do RPAF/99, requerer a dispensa ou redução do percentual de multa aplicada junto à Câmara Superior deste Conselho, ao apelo da equidade, observadas as condições impostas por aquele diploma regulamentar.

Assim, diante de tais argumentos, e comungando do entendimento externado no Parecer da PGE/PROFIS, e em razão pela qual são pertinentes os demonstrativos elaborados pela autuante, os quais não foram contraditas de forma objetiva e robusta pelo recorrente, voto no sentido de que o Recurso Voluntário NÃO SEJA PROVIDO, mantendo-se a Decisão de primeiro grau, e tornando-a definitiva no âmbito administrativo.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 206891.0019/10-0, lavrado contra VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$478.606,31, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 27 de março de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS