

A. I. Nº - 206891.0013/12-8
AUTUADO - INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS MARATÁ LTDA.
AUTUANTES - PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - DAT/METRO IFEP/COMÉRCIO
INTERNET 22.05.2013

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0102-04/13

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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 28 de maio de 2012 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 106.116,82, bem como multa no percentual de 60%, pela constatação da 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 ou protocolo, nas operações de transferências de produtos industrializados, produzidos por estabelecimento industrial remetente, fato ocorrido no exercício de 2007.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 177 a 187, onde em sua defesa, inicialmente, faz breve histórico do móvel da autuação, para firmar posição de que não pode o intérprete da legislação tributária desvincular-se do princípio da legalidade tributária estrita insculpido no artigo 97 do CTN, de modo que não pode estender ou reduzir a base de cálculo do imposto para além daquilo que a lei de regência prevê.

Diante disso, uma vez que a legislação federal em questão não delimita taxativamente o conceito de custo de produção, ao contrário, apenas prevê que será ele igual à soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, não delimitando, porém, o que se enquadraria dentro de tais itens, deve-se recorrer ao que o direito privado delimita como tal, em respeito ao artigo 110 do CTN, cujo teor transcreve.

Tal assertiva decorre do fato da própria legislação do Imposto de Renda, bem como nos mais abalizados ditames contábeis, tanto a depreciação, como a energia, a manutenção e os gastos gerais de fabricação, podem ser enquadrados dentro do custo da mercadoria, seja como matéria-prima, como materiais secundários ou acondicionamento, tratando-se de custos da empresa para a produção de seus produtos.

Aborda especificamente a energia elétrica, onde argumenta a sua imprescindível participação no processo produtivo, bem como o frete, considerado despesa operacional, ressaltando que em nenhum momento considerou a despesa operacional com frete um custo de produção para fins de formação da base de cálculo do imposto em questão, não podendo se falar, deste modo, em descumprimento do disposto na legislação complementar, vez que as planilhas apresentadas não apresentam o frete como custo, nem a autuação menciona tal inclusão, havendo nítido erro material na autuação.

A seguir, tece consideração acerca da base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte em diferentes Estados e o conceito de Custo de Produção, onde, após transcrever o teor do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar n.º 87/96, aduz que a clareza do texto legal-complementar leva a conclusão de que seu conteúdo dispensa interpretação, uma vez que, além de prescrever que a base de cálculo do ICMS nas transferências seria "*o custo da mercadoria produzida*", o dispositivo tratou de especificar o que deveria ser entendido por esse custo.

Todavia, argumenta que como os conceitos de direito tributário devem respeitar os conceitos do direito privado, numa relação de integração com os mesmos, sendo "*custo de produção*" um conceito ligado a este último, deve-se definir a partir dele o qual o custo para fins de apuração da base de cálculo do ICMS nas citadas transferências interestaduais.

Menciona que o artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, impõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária e definir regras à definição de fatos geradores e base de cálculo, e que, com fundamento de validade neste dispositivo, o artigo 110 do CTN dispõe 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*".

Entende que pela redação do citado artigo 110 do CTN, lei tributária da União, Estados, Municípios e Distrito Federal não podem alterar em nada a definição, conteúdo, alcance, conceitos e formas de institutos de direito privado, para fins de tributação.

Neste raciocínio, cita e transcreve os itens 08 e 11 da Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 02 do IBRACON (Instituto Brasileiro de Contabilidade), que define claramente o que é "custo" e "custo de produção", para afirmar que este último engloba os gastos incorridos e necessários na produção de determinado bem até a etapa em que ele (o bem) estiver em condições de ser comercializado; em relação aos bens em estoque produzidos pela própria empresa, a soma dos 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 é imprevisível.

De igual forma, apóia-se na doutrina transcrita, para reforçar sua posição, firmando-se no sentido de que o artigo 110 do CTN proíbe a distorção dos conceitos de direito privado pelos Entes tributantes ao exigirem seus tributos, e que "*custo de produção*" é um conceito de direito privado, mais especificamente da Contabilidade.

Assim, defende que as disposições do artigo 110 do CTN e do conceito de "*custo de produção*" dado pela Contabilidade, é certo que a lista do artigo 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96 não é taxativa, vez que, isso ocorrendo, estaríamos diante de duas regras jurídicas se contradizendo, o que não é aceitável, porquanto o Direito em si mesmo está baseado na "*não-contradição*".

Entende, pois, ser o dispositivo legal da Lei Complementar meramente exemplificativo, de modo que corretos os procedimentos adotados pela Autuada em suas transferências, uma vez que os gastos efetuados em energia, depreciação, gastos de fabricação e manutenção, enquadram-se perfeitamente dentro do custo que a empresa possui para industrializar seu produto.

Cita o fato de que baseados nessas conclusões e nesses conceitos contábeis, alguns Fiscos Estaduais permitem aos contribuintes incluir na base de cálculo do ICMS incidente na transferência interestadual de mercadorias valores que, de acordo com seu processo produtivo específico, compõem o "*custo de produção*", a exemplo da Decisão Normativa CAT nº 05/05 do Estado de São Paulo, igualmente transcrita, bem como o Estado de Minas Gerais, que no artigo 43 de seu Regulamento do ICMS delineia quais seriam os valores referentes à matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e de acondicionamento, conforme se pode observar, ainda no posicionamento do seu órgão consultivo, também transcrito.

Dessa maneira, no seu entender, o que não é permitido, entretanto, como vem fazendo a Autoridade Administrativa é vedar expressamente a inclusão de valores inerentes ao custo de

produção, delimitando quais seriam os supostos custos incorridos pela Autuada, proibindo, inclusive, os gastos com energia elétrica, sem a qual certamente não haveria produção da empresa, e o que foi feito pelo Ilustre Auditor Fiscal é expressar que existe um “*custo de produção*” para efeitos contábeis (direito privado) e um “*custo de produção*” para efeitos tributários. Nesses termos, cria uma realidade tributária não permitida pelo artigo 110 do CTN e desconsidera que o Direito Tributário é um direito de superposição, isto é, se vale de conceitos já existentes para definir os tributos que incidem sobre as atividades econômicas regradas pelo direito privado.

Por tais razões, o lançamento deve ao seu entender, ser julgado improcedente.

Informação fiscal prestada às fls. 192 a 236 por dois dos autuantes, após repisar a acusação, inclusive com o teor de diversos julgados administrativos deste órgão, além de Tribunais estaduais e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e Supremo Tribunal Federal (STF), registra e ressalta que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao processo administrativo fiscal.

A seguir, transcreve o teor dos artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e 146, inciso III, alínea “a”, ambos da CF/88, bem como o artigo 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar no 87/96, onde destaca que por força de mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II. Assim, o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar acima indicada, sendo 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 maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Assim sendo, entende que na realização da auditoria, foi tal regra utilizada como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, e que o comando contido no artigo 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos anteriormente elencados).

Por tal razão, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, e que com relação ao frete esclarece que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-**vendedor** e do destinatário-**comprador** (pessoas jurídicas distintas).

Dessa forma, ainda segundo o entendimento dos autuantes, esse valor (despesa com FRETE-CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, vez que não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no mencionado artigo 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, pois não diz respeito a custo de produção, e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Transcreve decisão do STJ e posicionamento doutrinário, para afirmar que os atos declinados pelos legisladores ordinários de referência a definição ou fixação da base de cálculo devem rigorosa e especial obediência ao estatuído em lei complementar, evitando-se operar conflitos interpretativos entre os entes políticos que possuem o poder de império e, de igual modo, garantir a isonomia de tratamento entre as unidades federadas.

Os autuantes ainda posicionam-se no sentido de que Lei Estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na Lei complementar 87/96 sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas, e que essa é uma questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre os membros da Federação.

Aborda a seguir, o teor do artigo 109 do CTN, para inferir que o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra, a venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Inferre, portanto, que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante Lei Complementar, ressalte-se, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Afirma que é exatamente isso que leciona a doutrina já mencionada: a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso.

Inexistindo modificação do instituto de direito privado pela lei tributária, ele ingressa, pois, no campo fiscal com a mesma vestimenta que possuía no território de origem.

Trata de igual modo, do teor do artigo 110 do CTN, e após mencionar, mais uma vez a doutrina, argui que em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias, e havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

A seguir, aborda a questão dos conceitos contáveis, transcrevendo, mais uma vez, a doutrina, para estabelecer que a diferença entre “matéria-prima” e “material secundário” é que a primeira é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que o segundo entra em menor quantidade no processo produtivo, ao passo que a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo.

Traz, de igual modo, resposta a consulta formulada pelo Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Sergipe, acerca dos elementos listados na Lei como formadores do custo de produção, e especialmente em relação ao frete CIF, indica que foi constatado que a maioria das empresas, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, faz a inserção da parcela do frete denominado “frete CIF” quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois está consignada nas notas fiscais das empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente” (código “1”), i.e., o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria.

Dessa forma, entende evidente que esse procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e, da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no artigo 13, § 4º, II da LC 87/96, e que ficou demonstrada a cristalina e irrefragável impossibilidade da empresa considerar uma despesa operacional (frete - CIF), incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de custo de produção.

Retomando a discussão, informa que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados nesta planilha: matéria-

prima (materiais de produção principais); materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); Acondicionamento (material de embalagem); e Mão-de-obra (direta e indireta).

Estes seriam, em seu entender, os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da Lei Complementar 87/96.

Nessa mesma linha de raciocínio cita que o Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil editou várias súmulas, dentre elas a de n.º 12 que versa especificamente acerca de energia elétrica, que não se enquadraria no conceito de matéria-prima ou produto intermediário.

Inferre, após uma leitura mais acurada do disposto legal, que os “materiais de produção principais” são as “matérias-primas” e os “materiais de produção não-principais” são os próprios “materiais secundários”. Ambos, matéria-prima e material secundário, são materiais diretos. Fazem parte, diretamente, do processo produtivo e se incorporam na mercadoria produzida. O mesmo poderia dizer para o material de embalagem ou acondicionamento, pois a mercadoria produzida não se apresenta para o mercado consumidor sem estar devidamente acondicionada ou sem a respectiva embalagem. Cita e transcreve, também, resposta a consulta formulada ao fisco do Estado do Paraná, a respeito da matéria.

Rebate, de igual modo, o que denomina “*impropriedade contida na legislação de Minas Gerais*”, bem como as disposições editadas pelo Estado de São Paulo, em relação à matéria ora discutida.

Enumera diversas decisões administrativas do Estado da Bahia a respeito, para firmar que os Auto de Infração n.º 206891.0004/09-9 e 206891.0045/08-9 lavrados contra esta mesma Empresa e de idêntica natureza, atinentes ao exercício de 2004 e 2003, foram quitados pela empresa em 24/05/2010, onde foram excluídas as rubricas “energia elétrica” da base de cálculo legal.

Diante de tais elementos, entendem que o lançamento há de ser mantido.

VOTO

O presente lançamento, diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nas operações de transferências de produtos industrializados, produzidos por estabelecimento industrial remetente.

Quanto ao mérito, observo que a matéria objeto do presente lançamento de ofício já foi exaustivamente debatida por este órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma expressa e restritiva 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 n.º CJF 0239-02/12, CJF 0266-11/09, CJF 0012-11/10, CJF 0231-12/12 CJF 0289-12/12 e CJF 0196-12/10.

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. 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 a 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 artigo 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 contida no seu § 4º, que diz 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 submete-se ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar, por força do comando constitucional, e não poderia ser diferente.

No tocante à alegação 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 n.º 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 defensiva, não a acolhendo.

Quanto à Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, expedida pelo Estado de São Paulo, mencionada na peça defensiva, que determina, em evidente arrepio a Lei Complementar nº 87/96, a inclusão nos custos de produção de diversas rubricas, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo contribuinte entre estabelecimentos da mesma titularidade, entendo que tal instrumento não se adéqua 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 rubricas 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 n.º 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 Minas e os outros Estados da Federação, posto que o crédito do imposto carreado aos cofres paulistas e mineiros poderá ser recusado pela Unidade Federada de destino, relativamente à parcela excedente ao montante calculado de acordo com a Lei Complementar n.º 87/96, o que vem sendo, inclusive, como no caso concreto

interpretado extensivamente por contribuintes de outros Estados, como 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, 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 abordar que se a própria Lei Complementar n.º 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 a autuada 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;”.

Ante a 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 argumentações 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 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, na forma apurada pelos 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 pela empresa autuada 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, impera 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 metodologia aplicada para a realização dos cálculos que importaram no valor total do débito apurado, o que não foi contestado em qualquer momento pelo autuado.

Por tais razões, voto no sentido de que o Auto de Infração, deva ser julgado procedente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0013/12-8** lavrado contra **INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS MARATÁ LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$106.116,82**, 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, 07 de maio de 2013.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR