

**A. I. Nº** - 206891.0005/14-1  
**AUTUADO** - COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 08.05.2014

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0085-04/14

**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 entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Os gastos com os demais elementos de custo de produção, assim como a energia elétrica, não se enquadram nos itens acima, à luz do artigo 13, §4º II da LC 87/96, constitui insumo, pois não incorpora ao produto final e, conseqüentemente, não integram a base de cálculo para fins de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular. Infração comprovada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 07 de janeiro de 2014 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 777.502,46, 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 e protocolos, constando da mesma a informação complementar de *“trata-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração”*, sendo a ocorrência constatada no exercício de 2009.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 102 a 111, onde argüi em sua defesa, que não concorda com o lançamento, diante do fato de que, em que pese o zelo e empenho da fiscalização na defesa dos interesses da Fazenda Estadual, o Auto de Infração em tela não pode de forma alguma prevalecer, diante dos motivos que passa a expor.

Informa, inicialmente, que promove em suas fábricas localizadas no Estado de Minas Gerais e Goiás a industrialização do leite e seus derivados, sendo a sua produção transferida para os seus diversos estabelecimentos espalhados em todo o Brasil, tal como o situado na Bahia, que se incumbe da comercialização das mercadorias.

Que por meio do presente lançamento, o Fisco entendeu que a base de cálculo utilizada nas transferências interestaduais de mercadorias entre seus estabelecimentos de Minas Gerais e da Bahia, ocorridas no exercício de 2009, foi indevidamente majorada.

Com isso, a unidade da Impugnante na Bahia estaria se apropriando de crédito do ICMS em valor acima daquele legalmente admitido, o que levou à glosa articulada no Auto de Infração, porém, a

autuação, em virtude de diversos vícios e ilegalidades que a acometem, não merece prosperar, impondo-se o seu cancelamento integral.

Informa que desde o mês de junho de 2009, as mercadorias recebidas de Minas Gerais são provenientes de um Centro de Distribuição, que é um estabelecimento comercial e não industrial, razão pela qual, a base de cálculo a ser adotada é a prevista no artigo 13, § 4º, inciso I (entrada recente), e não o inciso II como adotado na autuação, conforme transcrição realizada.

Segundo indica, o CD não produz mercadoria, não podendo adotar como base de cálculo o custo de mercadoria produzida, sendo estabelecimento que distribui as mercadorias entre diversos estabelecimentos, esta, portanto, única e exclusivamente, comercial.

Invoca o artigo 11, § 3º, II, da LC 87/96 que estabelece a autonomia dos estabelecimentos do mesmo titular. O estabelecimento CD da Impugnante tem existência regular e recolhe o seu ICMS de forma completamente autônoma do estabelecimento industrial.

Tendo a Lei Complementar estabelecido como base de cálculo para o estabelecimento comercial (CD) o valor da entrada mais recente, ao adotar como base de cálculo da transferência interestadual, o valor pago ao estabelecimento industrial (entrada recente), atendeu ao disposto no dispositivo legal, entendendo totalmente ilegal o presente estorno do crédito.

Menciona e transcreve trecho do entendimento de Ives Gandra Martins a respeito do tema, ao tempo em que assevera que em relação as demais transferências provenientes das fábricas em Minas Gerais (até junho de 2009) e Goiás, a Impugnante adotou corretamente o custo de produção como base de cálculo (artigo 13, II), por se tratar de estabelecimento industrial.

Diz ter o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, que é a norma regulamentar da base de cálculo nas transferências originadas do Estado de Minas Gerais, esclarecido o que se entende por custo da mercadoria, destacando que a mão-de-obra envolve o custo tanto com pessoal como de máquinas, sendo que no caso das máquinas deve-se considerar as despesas de depreciação, estando tal imposição contida no artigo 43 daquele diploma, devidamente transcrito.

Inferir que nada mais fez do que se submeter à legislação vigente no Estado de Minas Gerais, que inclui a mão-de-obra tecnológica dentre os custos de produção, entendimento este que não encontra qualquer oposição no RICMS/BA, muito menos da Lei Complementar nº 87/96, e que o Regulamento do ICMS Baiano e a Lei Complementar nº 87/96 admitem que os custos sejam formados pela mão-de-obra, e na medida em que não especificam o que se entende por mão-de-obra fica patente que prevalece o conceito amplamente admitido de que tal despesa incluiria as de depreciação, razão pela qual, observa que não podem os autuantes criar limitação não constante da lei de regência.

Argumenta que no processo industrial também a energia é indispensável na combinação dos fatores de produção, na condição de insumo, é consumida integralmente no processo produtivo, concorrendo para a formação do produto prova disso é o fato da Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 33, II, “b”, com a redação da Lei Complementar nº 102/00, admitir o aproveitamento do crédito de ICMS da energia consumida no processo industrial, reconhecendo que a energia é insumo necessário ao processo produtivo e, como tal, deve compor o custo do produto e, por consequência, a base de cálculo na operação de transferência, na condição de material secundário.

Traz ao amparo de seu argumento, decisão do Tribunal de Justiça da Bahia, que a seu ver deixou claro que seu o procedimento adotado, não merecendo prosperar a autuação em tela, asseverando que os gastos com energia elétrica e energia térmica consumidas no processo produtivo devem compor a base de cálculo nas operações de transferências, conforme estabelecem as normas contábeis em vigor e a Lei Complementar 87/96.

Em relação aos demais custos de depreciação, materiais de higienização de equipamentos industriais e material de laboratório, os itens 08 e 11 da Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 22 do IBRACON (transcritos) definem claramente o que é "custo" e "custo de produção",

motivo pelo qual se enquadra no conceito de "custo de produção" 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.

Menciona que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, tendo como objetivo *"o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais"*. E no exercício de suas funções editou o Pronunciamento Técnico CPC 16, que deixa claro que no conceito de custos estão incluídas exatamente aquelas parcelas glosadas pela fiscalização neste feito, mencionando conceito doutrinário da contabilidade acerca do conceito de "custos de produção".

Conclui, pois, que os estabelecimentos da Impugnante, remetentes das mercadorias (fábricas e CD) adotaram a base de cálculo correta para as operações interestaduais, razão pela qual, pede o cancelamento integral do Auto de Infração.

Informação fiscal prestada às fls. 165 a 215 pelos autuantes explica a metodologia adotada na autuação, invocando os dispositivos legais nas quais se estribou o trabalho realizado, bem como a sua base legal, além de decisões no mesmo sentido da do objeto deste lançamento, inclusive com a observação de que se trata da mesma empresa ora autuada, bem como posicionamento do Poder Judiciário, além de manifestação da Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal.

Do exposto, concluem que a Lei Complementar listou (fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações, no que foi seguida pela legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I e II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano em seu artigo 56, inciso V, letras "a" e "b" trazem essa mesma definição, ou seja, repetem literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Registram que a autuação tem amparo nas decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF) e em Instrução Normativa, transcritas, repetindo o teor da descrição contida no lançamento.

Destacam a Instrução Normativa sobre a interpretação da base de cálculo nas operações de transferência interestadual e a vinculação à mesma por força do disposto no Código Tributário Nacional (CTN), indicando que a ela interpreta como deve ser compreendido o conceito de valor correspondente à entrada mais recente. Como se trata de norma de caráter meramente interpretativo, deve retroagir para atingir fatos geradores anteriores à publicação da mesma, transcrevendo o seu inteiro teor, para assegurar que a presente autuação obedeceu literalmente ao contido na mencionada Instrução Normativa.

Também trazem à tona os dispositivos do CTN sobre a norma interpretativa e sobre a necessidade de obediência à legislação, aqui se incluindo a referida Instrução Normativa, especialmente os artigos 100, 106, inciso I e 96 de tal dispositivo legal, e o entendimento de que é de conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto.

Mencionam, ainda, o teor do artigo 167, inciso III do RPAF/99, igualmente transcrito, como base para a elaboração do trabalho ora discutido.

De igual forma, registram e ressaltam que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

Argumentam não ter a alegação defensiva o menor sentido, pois foi utilizado como parâmetro para o estorno o crédito do ICMS registrado na DMA e nos Livros de entrada e de Apuração do imposto, o crédito que foi registrado ou tomado pela Autuada ao utilizar a alíquota da unidade de origem (7% ou 12%), na forma dos demonstrativos de fls. 17/66.

Para certificação de sua assertiva, indicam que basta verificar os itens de débito consignados no demonstrativo de fls. 08/09 são os mesmos valores registrados no demonstrativo de fls. 11/12, combinado com fls. 17 a 66, sob o título de estorno ICMS.

Diante da alegação da autuada de que teria o direito de formar a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a inclusão de todos os elementos de custo de produção, pois os mesmos são imprescindíveis para se chegar ao produto final, argumentam que a mesma, primeiramente, tem que obedecer à previsão expressamente contida na Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, especialmente nos artigos 146 e 155.

Dizem mais: a Lei Complementar no 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao "*custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*".

Explanam que, como visto, 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 esta 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, na realização da auditoria, informam ter utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, concluindo que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além daqueles já elencados.

Isso posto, posicionam-se no sentido de que 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. Ainda, com relação ao frete esclarecem que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não tem-se as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas).

Indicam que tal valor (despesa com frete CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, i.e., não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no multicitado artigo 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado, reiterando o que já decidiu o STJ, colacionando artigo a respeito, bem como ensinamento doutrinário.

Afirmam que, retirar do âmbito da Lei Complementar a definição ou fixação da base de cálculo dos impostos, em especial o ICMS, é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional.

Fazem, a seguir, uma dissertação acerca da definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, trazendo a transcrição de artigos do CTN, e mais ensinamentos doutrinários, para concluir 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 e 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”.

Inferem, portanto, que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante Lei Complementar, ressaltam, 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 expresse para poder surtir e operar os efeitos fiscais, e que 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 expresse.

Trazem, ainda, interpretação de diversos mestres do direito, a respeito do teor do artigo 110 do CTN, concluindo que segundo tal linha de pensamento, é natural e lógico, em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias. 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.

Numa ou noutra situação, não pode o legislador, para o caso abordado neste trabalho, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Tratam, a seguir, das normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) ou de outros institutos de Direito Privado, transcrevendo trabalho acadêmico que define os elementos do custo de produção insertos na Lei Complementar 87/96, para assegurar que segundo tal definição, a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS) é que a primeira (MP) é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que o segundo (MS) entra em menor quantidade no processo produtivo, e que aqui, registrou-se a definição de “matéria-prima” e a equiparou a “material direto”, dizendo que representa todo o material incorporado ao produto. Nesse contexto, inseriu a “embalagem” e o “material secundário” na própria conceituação de “matéria-prima” ou “material direto”.

Reiteram que os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias-primas e os materiais de produção menos importantes, suplementares, auxiliares ou secundários são exatamente os materiais dito secundários.

Abordam, a seguir, item a item, como depreciação, frete, energia elétrica, etc., os diversos componentes do custo da autuada, fazendo a inteira transcrição, pelo seu poder de síntese, da Consulta n.º 090 respondida pelo Fisco Paranaense, a respeito da matéria, para asseverar que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96.

Abordam, igualmente, impropriedades contidas na legislação do Estado de Minas Gerais mencionada pela Impugnante, reportando-se ao fato de que esse entendimento, agora específico para o ICMS, também foi avalizado pelo STJ, consoante Acórdão transcrito no corpo do Auto de Infração, acrescentando decisões do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia sobre a questão da energia elétrica e da depreciação na formação da base de cálculo nas operações de transferência interestadual, registrando, mais uma vez, que os livros Razão e Diário da Autuada constam a contabilização da energia elétrica como despesa e não como matéria-prima ou material secundário. Ainda, reforçando este entendimento, a própria Autuada, ao apresentar as planilhas de custo (fls. 79 a 91), indica as rubricas mat. prima, mat. sec., embalagem e mão de obra e mais depreciação e energia (“utilities”). Ou seja, por serem despesas as rubricas energia (“utilities”) e depreciação não podem e não foram incluídas pela Autuada nas rubricas matéria prima e material secundário quando da formação dos custos de produção. O mesmo pode ser dito quando elaborou a Ficha 04A da DIPJ entregue à RFB, pois esta Ficha 04 A da DIPJ diz respeito ao custo dos produtos vendidos e classifica a energia no item “outros custos”, bem como analisam as impropriedades que vislumbram na legislação do Estado de São Paulo, especialmente a Decisão Normativa CAT-5.

Reiteram o seguinte aspecto que entendem ser relevante frente a discussão: para ser possível que as rubrica energia elétrica e depreciação sejam parte integrante da base de cálculo prevista no artigo 13, §4, II da LC87/96, as mesmas teriam que ser enquadradas, pela ciência contábil (visto que a LC não o fez) como sendo matéria-prima ou como material secundário (dois dos quatro elementos listados no dispositivo acima mencionado), e que independentemente da imprescindibilidade da energia elétrica e da depreciação (máquinas e equipamentos) ou de qualquer outro elemento que os substituam no processo produtivo, faz-se necessário, para que eles possam ser objeto de creditamento, que os mesmos sejam parte integrante da base de cálculo prevista no artigo 13, §4º, II da LC 87/96.

Por fim, para que isso ocorra, esse componente precisa ser considerado, repitem, pelas normas contábeis, como matéria-prima ou como material secundário, e que pelas pesquisas realizadas junto ao CRC, Portais de Contabilidade, Livros, artigos da área, decisões judiciais, decisões do Conselho de Contribuintes da RFB etc., não é possível enquadrar a energia elétrica e depreciação, no caso ora em apreciação, como matéria-prima ou material secundário.

Observam que a autuação obedeceu literalmente ao contido na Instrução Normativa atrás mencionada, analisando, mais uma vez, os artigos 100, 106, inciso I e 96 do CTN, para mais uma vez reafirmarem que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto, e que como a referida I. N. esclarece a matéria disciplinada, deixou claro se tratar de norma expressamente interpretativa.

Por fim, esclarecem o que foi realizado na presente Auditoria, na qual efetuou-se o cálculo da diferença entre a base de cálculo, cujo valor foi registrado na nota fiscal de transferência, e o valor da base de cálculo correta apurada no trabalho realizado (valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria), encontrando, destarte, o valor da diferença a maior na base de cálculo. Logo, ao multiplicar esta diferença de base de cálculo pela alíquota de 7% (alíquota interestadual de SP/BA), obtém-se o valor de imposto devido, que é exatamente o valor registrado e evidenciado no relatório anexado ao processo administrativo fiscal. Isto prova e comprova, na sua visão, o acerto do trabalho elaborado pelos mesmos na Auditoria-Fiscal, sendo tal procedimento aquele determinado pela norma contábil e doutrina mencionadas.

Em face do exposto, entendem ser vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, "i" (para o ICMS)", bem como no art. 146, III, "a" (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o artigo 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

Deste modo, alicerçada na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal (art. 18 da CF/88) e lastreado no texto Constitucional e na LC 87/96, é natural e evidente que: ao detectar operações interestaduais de transferência de produtos industrializados em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a conseqüente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito, o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (auto de infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável.

Reafirmam, consoante a intelecção das normas balizadoras contidas no artigo 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico, qual seja o da não admissão de nenhum outro tipo ou elemento de custo de produção além dos elencados no dispositivo acima, ou seja, matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento, e que os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., podem e devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando ou possibilitando, como mencionado alhures, o subseqüente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

Por tais razões, entendem que o lançamento deva ser julgado procedente, não se acatando a alegação defensiva, mencionando o fato de que outro Auto de Infração lavrado contra a autuada, a respeito do mesmo tema, foi devidamente quitado, o que fragiliza toda a argumentação defensiva trazida.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização: 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, sendo, tais transferências oriundas de estabelecimentos industriais.

Analisando o processo, inicialmente verifico que todos os direitos e garantias quanto ao exercício da ampla defesa foram observados em seu curso, prova disso é que nesse momento analisamos a argumentação do sujeito passivo.

No tocante às alegações de inconstitucionalidade trazidas no bojo da defesa apresentada, este órgão por impedimento legal, não pode adentrar em tal discussão, de acordo com o artigo 167, inciso I do RPAF/99, que determina que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Adentrando ao mérito da infração, tal matéria tem sido exaustivamente debatida neste Conselho, o qual tem firmado posição consolidada, inclusive outros lançamentos já foram julgados, podendo destacar os Acórdãos CJF Nº 0038-11/14, 0437-13/13, estes na qual figura no pólo passivo a própria defendente, CJF Nº 0408-13/13 e CJF Nº 0010-11/10, em discussão relativa à mesma matéria.

Diante de tal discussão já entabulada à exaustão, inexistente 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.

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. Verbetes próprios. Versão eletrônica), significa “*determinar, prescrever, firmar, assentar, estabelecer, tornar firme, estável*”. E se fizermos a consulta da palavra “determinar”, veremos que a mesma significa “*delimitar, fixar, definir, precisar, decretar, especificar*”, não sendo sinônimo de exemplo ou exemplificar, como pretende a Recorrente.

Dentre estas matérias, elencadas expressamente no artigo 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 contido 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 Ministro 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, não a acolhendo.

Quanto ao fato de alguns Estados estabelecerem critérios diversos daqueles previstos na Lei Complementar, para a composição da base de cálculo nas transferências interestaduais posso me reportar, por exemplo, à Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, expedida pelo Estado de São Paulo, que determina, em evidente arrepio a Lei Complementar nº 87/96, a inclusão nos custos de produção de diversas rubricas, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo contribuinte entre estabelecimentos da mesma titularidade, entendendo 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. Da mesma forma, o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, citado na defesa, não pode dispor contrariamente à previsão daquele diploma normativo.

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 outras 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”*.

Ainda em relação à tese defensiva, de que adotou o procedimento previsto na legislação do Estado de Minas Gerais, digno de registro é o fato de, ao apreciar o RE 419.619-DF, o Supremo Tribunal Federal (STF) acatou a tese da hierarquia das leis e na situação presente não pode ser aplicada a legislação do Estado de Minas Gerais, como quer a autuada.

Há, nestas hipóteses acima elencadas, a mais pura insegurança jurídica causada pela interpretação oficial veiculada pela DN CAT 05/2005, na medida em que o contribuinte se vê no impasse de seguir a regra paulista, com margem para autuação no Estado de destino, ou ignorá-la, seguindo estritamente o comando da LC 87/96, podendo ser autuado pela Fazenda de São Paulo por recolhimento a menor de ICMS, ou pelo Estado de Minas Gerais, ao não obedecer a sua legislação.

Isso criaria uma situação totalmente ofensiva ao princípio da não-cumulatividade, com perdas evidentes, em que o contribuinte destacaria o ICMS devido pelo estabelecimento remetente sobre a base de cálculo prevista na DN CAT ou qualquer outro dispositivo normativo e tomaria no estabelecimento destinatário, o crédito em montante inferior ao destacado, em conformidade com o valor tributável prescrito pela Lei Complementar 87/96.

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 os Estados de Minas Gerais e São Paulo e outros Estados, posto que o crédito do imposto carreado aos cofres dos mesmos 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, 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, 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.

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 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;”.*

Conforme o precedente mencionado, a LC 87/96, dispondo sobre base de cálculo na forma em que prescrevem os artigos 146, III, alínea "a", combinado com o 155, § 2º, inciso XII, "I", da CF/88, institui regra de estrutura a ser seguida pelas demais normas do sistema (leis estaduais, decretos e atos normativos), sem que estas possam modificar o seu conteúdo.

O próprio Estado de Minas Gerais, embora mantenha em seu Regulamento do ICMS a norma transcrita pelo sujeito passivo, nem sempre assim agiu, vez que em resposta à Consulta de Contribuinte nº 147/98, PTA nº 16.00010849-05, consultado por estabelecimento que realiza e recebe transferências interestaduais de mercadorias, o seu órgão consultivo posicionou-se no seguinte sentido:

*"ASSUNTO: TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS - BASE DE CÁLCULO - Nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, em operações interestaduais, a base de cálculo do ICMS é 'o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento' apurado de acordo com as normas contábeis vigentes.*

*EXPOSIÇÃO:*

(...)

*Aduz que tem dúvidas quanto ao montante de imposto cobrado nas operações de transferências interestaduais, por meio das quais recebe uma gama de produtos que são industrializados por estabelecimentos fabris paulistas e fluminenses, que pode ser levado a crédito em sua conta gráfica, observado cada regime de apuração do imposto.*

(...)

*Todavia, no que diz respeito ao recebimento de produtos em operações de transferências interestaduais realizadas pelas unidades fabris paulistas e fluminense, ocorre que o imposto cobrado pode em alguns casos ter por base de cálculo valor superior ao custo da mercadoria, ou seja, com outros custos, além da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.*

*Já nesta hipótese, a Consulente entende poder creditar-se tão somente do valor do ICMS incidente sobre tais operações, aferido em absoluta consonância com o disposto no artigo 9º, inciso II, do Convênio ICM nº 66/88, e no artigo 13, § 8º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, ou seja, com base no custo, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, ao invés de todo o imposto destacado nos respectivos documentos fiscais de transferência.*

(...)

*CONSULTA:*

*Assim, questiona sobre o acerto do seu entendimento, no sentido de que o direito de crédito nas retrocitadas operações de transferências interestaduais realizadas por estabelecimentos fabris paulistas e fluminenses, por meio das quais ela recebe produtos para serem comercializados, fica restrito ao imposto incidente sobre tais operações, ficando vedado, por sua vez, o crédito de*

*parte do imposto cobrado pelo Estado do estabelecimento remetente, quando é adotada base de cálculo superior àquela determinada pela legislação retro transcrita.*

RESPOSTA:

*O procedimento adotado pela Consulente está correto.*

(...)

*Assim, a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria, em virtude de transferência interestadual para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, é 'o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria' ou 'o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento'."*

(...)

*Por conseguinte, nas transferências interestaduais realizadas pelos estabelecimentos industriais, tendo observado todos os elementos do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de acordo com as normas contábeis vigentes estará correta a base de cálculo.*

*Em relação ao crédito do imposto, a legislação tributária somente admite o valor 'corretamente' destacado no documento fiscal".*

Assim, as alegações defensivas 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 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.

Especialmente quanto a energia elétrica, mencionada pela defendente, sem qualquer outro elemento que amparasse seu pleito, eventualmente pode ser enquadrada em determinada etapa da produção como insumo, mas isso não se encontra demonstrado no curso do processo. Além disso, o móvel da discussão não é a possibilidade de aproveitamento do crédito fiscal decorrente de energia elétrica, mas sim, a impossibilidade de inclusão de tal rubrica no valor de transferência, em obediência não somente ao princípio legal, mas, de igual forma, ao entendimento jurídico acerca da base de cálculo em transferências interestaduais, conforme já amplamente colocado linhas acima.

Em conclusão, o crédito apropriado pela 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. (...)*

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. (...)

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 do acerto da autuação realizada, até pelo fato do sujeito passivo não ter trazido ao feito qualquer erro ou equívoco eventualmente presente no levantamento realizado, além da questão conceitual, razão pela qual entendo que a infração é procedente.

Da mesma forma descabe qualquer possível alegação relativa à inobservância do princípio da não cumulatividade, pois o crédito fiscal que se está a glosar é unicamente aquele que excede à previsão legal, sendo aquela parcela que se encontra adstrita aos limites impostos pela Lei Complementar devidamente respeitados, bem como nos termos contidos no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

Some-se a isso, o fato de que conforme posto, o entendimento do Poder Judiciário, através dos Tribunais Superiores, tem sido no sentido de equiparar as operações realizadas por Centros de Distribuição àquelas realizadas por estabelecimentos industriais, o que ensejou, inclusive, a decisão do ministro Castro Meira, quando da apreciação do REsp 1109298/RS.

Em decorrência de tal fato, e visando esclarecer a questão, a Administração Tributária emitiu a Instrução Normativa 52/13, de 18 de outubro de 2013, a qual esclarece procedimentos acerca do tratamento de tais operações de transferências, inclusive no caso ora analisado, especialmente em seu item 2:

"2. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros destinada a estabelecimento da mesma empresa, localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:

2.1. na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;

2.2. na hipótese da entrada mais recente ter sido originada de outro estabelecimento comercial do mesmo titular, deverá ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento industrial ou comercial de outro titular;

2.3. o valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor da última entrada de mercadoria no estoque do estabelecimento, ocorrida até o dia da saída da mercadoria nem transferência pelo destinatário localizado neste Estado."

Tal instrumento normativo aclara, pois, a questão.

Ocorre que, na forma estatuída pelo Código Tributário Nacional (CTN), especialmente no inciso I do artigo 106 que *"a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados."*

Isso por que a regra é a irretroatividade da Lei, especialmente em matéria tributária, que possui gênese na alínea 'a' do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal, o qual dispõe que *"sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III- cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (...)."*

Tal princípio encontra-se de forma genérica, nos direitos e garantias individuais, especialmente no inciso XXXVI do art. 5º da Constituição brasileira, impedindo seja um tributo cobrado em face de fatos geradores havidos em período pretérito ao da égide da lei que os haja instituído ou majorado.

Trata-se de verdadeira garantia de segurança jurídica de um direito subjetivo atinente ao contribuinte, parte teoricamente mais fraca da relação a qual é submetido em razão do poder de tributar do Estado, com o fito de assegurar certeza quanto a atos pretéritos praticados, direcionando a atuação da lei nova, seja ela mais gravosa, seja ela criadora de novos encargos ou ônus, para o futuro, isto é, de modo prospectivo.

Eduardo Sabbag, em seu Manual de Direito Tributário. p. 186, assim entende a respeito: *"(...) não é inoportuno afirmar que não existem 'exceções' ao princípio da irretroatividade tributária. De fato, não há tributo que a tal regra não se submeta. (...) as hipóteses do art. 106, I e II, do CTN são a própria corroboração da regra da irretroatividade, pois é natural que estipule, no plano da hermenêutica, a retroação para uma lei 'interpretativa' e para uma lei mais benéfica, o que não se confunde com a dimensão semântica assumida pelo vocábulo 'exceção'. (...)."*

Esta é a regra geral. Todavia, como visto, o artigo 106 do CTN nos fala acerca da possibilidade de retroação da norma legal, quando meramente interpretativa, a qual parte da doutrina entende inaplicável, diante de entendimento de ferir o princípio da segurança jurídica.

Todavia, em que pesem tais críticas, os Tribunais Superiores não vislumbram qualquer vício de constitucionalidade acerca do dispositivo contido no mencionado diploma legal, razão pela qual o mesmo deva ser aceito.

Como exemplo, posso citar o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito da validade de lei interpretativa, desde que limitada a esclarecer preceitos anteriores à referida legislação editada, conforme manifestação do Pleno quando da apreciação de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 605/DF, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello:

*"EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO. A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. CARÁTER RELATIVO. LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA (...).*

*1. É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica.*

*2. As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder.*

*3.(...)*

*4.(...)*

5. *Na medida em que a retroação normativa da lei não gere e nem produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo.*

6. *As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade".*

Dito isso, analiso a natureza jurídica da Instrução Normativa. A princípio, ela nada mais é do que ato administrativo expresso por ordem escrita expedida pela Administração Pública, de forma detalhista, a fim de satisfazer os preceitos contidos nas Leis, as quais devem estar em consonância com a Constituição.

Sua função precípua é a de completar o que está em uma Portaria de um superior hierárquico, num Decreto ou em outra norma, jamais inovando o ordenamento jurídico. Assim, a Instrução Normativa nunca poderá passar colidir com Leis ou Decretos, pois estes devem guardar consonância com as Leis.

A Instrução Normativa diz o que os agentes do órgão público devem seguir, executar, fazer ou respeitar, bem como descreve a respeito das atribuições que devem ser seguidas por aqueles parâmetros específicos naquele ato administrativo, ou seja, e em síntese, a trata-se de ato administrativo o qual deve estar em consonância com todo o ordenamento jurídico.

Dito isso, observo que a Instrução Normativa não cria, modifica ou extingue norma, apenas e tão somente a interpreta, e aclara a aplicação de norma posta.

O entendimento do Poder Judiciário é pacífico no reconhecimento de que elas perfazem atos administrativos secundários, somente auxiliares à lei e, logo, não podem extrapolar o que está disposto na norma.

O STF, no que diz respeito à hierarquia normativa, tem entendimento pacificado desde 1991 (o qual é aplicado até hoje nas decisões dos tribunais e do STJ), e que não deixa dúvidas com relação a posição hierárquica e validade das Instruções Normativas, como o da ADI 531/DF relatada pelo Ministro Celso de Melo:

*“As instruções normativas, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário. Cujas validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas Leis, tratados, convenções internacionais, ou Decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as Leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência.”*

Da mesma forma, posso mencionar decisão prolatada na ADI 536/DF a respeito:

*"Ementa: - CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA: NATUREZA. CTN, ART. 110. I. Os atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias tem por finalidade interpretar a lei ou o regulamento no âmbito das repartições fiscais. CTN, art. 100, I. Destarte, se essa interpretação vai além da lei, a questão é de ilegalidade e não de inconstitucionalidade, pelo que esse ato normativo não está sujeito a jurisdição constitucional concentrada. II. Precedente do Supremo Tribunal Federal : ADIn n. 311- 9-DF. III. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida".*

Assim, tal instrumento normativo, ato administrativo puro, destina-se ao corpo da administração pública, apenas se cumpre a interpretar a norma legal já vigente.

Não há que se falar, pois, em invenção ou inovação da forma de se tributar as operações de transferência, vez que a metodologia aplicada é aquela entendida pela administração tributária como a correta para tais casos.

Isso não significa que este julgador esteja pretendendo aplicar retroativamente a interpretação da mencionada instrução normativa, mas apenas, com base nos esclarecimentos nela contidos, apreciar a matéria.

Da mesma forma, não se pode afirmar que houve qualquer desobediência ao princípio da não cumulatividade, diante do fato de que ele pode tanto ser considerado como princípio constitucional quanto como técnica de apuração do valor a ser tributado.

Trata-se de uma operação contábil, na qual, do valor a ser recolhido a título de tributo, são deduzidos os montantes pagos em relação ao mesmo produto nas fases anteriores de seu ciclo econômico. A norma constitucional em evidência possui eficácia plena, não necessitando de normatização infraconstitucional posterior.

Em nosso ordenamento jurídico, pode-se retirar o conceito de não cumulatividade mediante a interpretação das regras previstas nos artigos 153, incisos IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º, I, ambas da Constituição Federal.

Tais regras visam evitar o chamado efeito “*cascata*” da tributação, compensando-se o valor referente ao tributo recolhido nas operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação ora considerada. Tem por escopo, indubitavelmente, desonerar o contribuinte da repercussão econômica que um sistema de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto.

Em suma, a não cumulatividade incide em momento posterior à constituição da obrigação tributária, e deverá ser realizada de maneira vinculada, vez ser necessária à apuração do imposto devido, e da qual não se pode dispor sem feri-la, além de não depender da existência de qualquer norma regulamentar para que produza seus efeitos no mundo jurídico.

E frente a isso, da análise do feito, em momento algum a determinação constitucional deixou de ser albergada, quando do lançamento, evidentemente, nas hipóteses em que deveria ser aplicada, e no caso da infração, o não aproveitamento integral dos créditos fiscais destacados nos documentos fiscais deu-se por vedação legal, o que não significa negação ou não aplicação a tal princípio.

Quanto à alegação de que desde o mês de junho de 2009, as mercadorias recebidas de Minas Gerais são provenientes de um Centro de Distribuição, que é um estabelecimento comercial e não industrial, razão pela qual, a base de cálculo a ser adotada é a prevista no artigo 13, § 4º, inciso I (entrada recente), e não o inciso II como adotado na autuação, tal assertiva não se fez acompanhar dos necessários meios de prova, razão pela qual há de se aplicar a regra dos artigos 142 e 143 do RPAF/99, os quais dispõem, respectivamente, que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, e uma vez tais documentos estando em poder do sujeito passivo, e a disposição do artigo 123 do mesmo diploma regulamentar, em seu parágrafo primeiro, de que a matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez, bem como a do parágrafo quinto do mesmo artigo que determina que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que justifique a razão, ou apresente razões para tal, o que não ocorreu.

No que se refere à decisão judicial do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, trazida pela autuada, não a posso acolher, por se tratar de matéria diversa daquela ora discutida, e caso se referisse à mesma matéria, não se apresenta como vinculante.

Por tais razões, entendo que os argumentos defensivos não podem prosperar, motivo pelo qual voto no sentido de que o Auto de Infração deve ser julgado PROCEDENTE.



## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** Auto de Infração nº. **206891.0005/14-1** lavrado contra **COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 777.502,46**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso VII, alínea "a", da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 23 de abril de 2014.

PAULO DANILO REIS LOPES - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAUJO - JULGADOR