

A base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e a Decisão Normativa CAT/SP n.05/2005

Márcio Alexandre O. S. Freitas*

Resumo: 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".

A pretexto de delimitar o alcance da regra mencionada, o Fisco paulista fez publicar a Decisão Normativa CAT no 05/2005, determinando que a base de cálculo nas indigitadas operações deveria corresponder ao custo contábil de produção apurado pelo contribuinte, posto que a Lei Complementar no 87/96, neste quesito, seria meramente exemplificativa, não exaurindo o conteúdo da base de cálculo nas transferências interestaduais.

Em face dessa interpretação trasladada em norma, nasceu a concreta possibilidade de conflitos entre o Estado de São Paulo e outros Estados, posto que o crédito do imposto carreado aos cofres paulistas poderá ser recusado pela Unidade Federada de destino, relativamente à parcela excedente ao montante calculado de acordo com a Lei Complementar no 87/96, com visível prejuízo para os contribuintes.

A base de cálculo, como um dos elementos essenciais da imposição tributária, tem sua definição, no caso do ICMS, reservada à lei complementar.

Como ato infralegal, a Decisão Normativa CAT no 05/2005 fixou, para as transferências interestaduais de mercadorias, base de cálculo superior

àquela taxativamente determinada pela Lei Complementar no 87/96, com inegável afronta a esse diploma superior.

O presente artigo, partindo da análise da natureza jurídica da Decisão Normativa CAT no 05/2005 e do papel da lei complementar no campo do ICMS, com apoio na jurisprudência aplicável e em manifestações publicadas pelas Fazendas paranaense e mineira - que confirmam a zona conflituosa em que situada a matéria - tem por objetivo apresentar uma opinião crítica sobre o assunto, alertando para os indesejáveis efeitos que o ato em questão poderá trazer para a sociedade empresarial.

Palavras-chave: ICMS; transferências interestaduais; lei complementar; base de cálculo; decisão normativa

***Abstract:** The Complementary Law n. 87/96 determines that ICMS calculation basis on interstate transfer of goods is, specifically, "the cost of merchandise production", and this cost is the "sum of raw materials, intermediary products, labor and package cost".*

São Paulo Government published Regulatory Act n. 05/2005 and determined that ICMS calculation basis on this operation is "production book cost".

Due to interpretation rule published by São Paulo tax authorities, the ICMS calculation basis on transfer of goods from São Paulo to other states is bigger than calculation basis prescribed by Complementary Law n. 87/96, and State of destiny can refuse recovery of ICMS tax credit in relation to the amount that exceeded the portion provided by Complementary Law.

The calculation basis is an essential element of taxation rule, therefore, must be prescribed in complementary law, not in regulatory act.

This article analyzes the legal nature of Regulatory Act n. 05/2005 and the function of Complementary Law in the ICMS rules system, in accordance with judicial precedents and interpretative acts published by States of Paraná and Minas Gerais - that are different of São Paulo understanding. The objective of this article is to introduce a critical opinion about the issue, especially in reason of its undesirable economic effects on entrepreneurial activities.

Keywords: ICMS; intersate transfer of goods; complementary law; calculation basis; regulatory act

Sumário: 1 Introdução - 2 A natureza jurídica da DN CAT no 05/2005 - 3 O papel da lei complementar no campo do ICMS - 4 As divergências entre a DN CAT no 05/2005 e a LC no 87/96: apontamentos jurisprudenciais - 5 Posicionamento dos Estados do Paraná e de Minas Gerais sobre a matéria: riscos iminentes de conflitos com a norma paulista - 6 Conclusões - Notas explicativas - Referências

1 Introdução

Por mais feliz que seja a redação de um dispositivo de lei, sempre haverá espaço para ambigüidades e interpretações conflitantes da norma jurídica por ele veiculada, tendo-se sempre presente que a norma jurídica é, na afortunada definição oferecida por Paulo de Barros Carvalho, "o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito"[\(1\)](#).

O artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar (LC) no 87/96 pode ser considerado um clássico exemplo do campo fértil em que se desenvolve a interpretação de uma regra jurídica.

Com efeito, reza o mencionado dispositivo:

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; (...).

A clareza e taxatividade do texto legal-complementar conduz à imediata 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.

A Fazenda paulista, contudo, pensa e interpreta o referido comando de forma diferente.

Por intermédio da Decisão Normativa (DN) CAT no 05/2005, o Fisco paulista firmou seu entendimento de que a LC no 87/96, ao discriminar os elementos que, somados, comporiam o "custo da mercadoria produzida" - base de cálculo nas transferências interestaduais, fê-lo de modo exemplificativo, não taxativo.

Depois de discorrer sobre os conceitos contábeis de custos e despesas e sobre o "querer" do "legislador complementar", o Fisco paulista assim desfecha o seu parecer:

9. Concluimos, portanto, que o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), objetivamente definido como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte, entre estabelecimentos de sua titularidade, cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização verificar a sua correção.

À primeira vista, o tema parece despiciendo, bastando ao contribuinte seguir a orientação normatizada pela Fazenda paulista para se abster de qualquer transtorno ou questionamento de ordem fiscal.

O bom gerenciamento tributário, porém, exige que o assunto seja avaliado de um modo mais amplo, levando em conta os riscos envolvidos e as medidas que o contribuinte dispõe para contorná-los.

Vejamos.

O Estado de São Paulo, ao publicar a DN CAT no 05/2005, definiu a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, de forma diversa daquela textualmente fixada pela LC no 87/96, o que poderá implicar em recusa na aceitação do crédito integral pelo Estado destinatário.

Explicando melhor: se um estabelecimento paulista remete mercadorias, a título de transferência, para outro estabelecimento situado, por exemplo, no Estado do Paraná, quantificando a base de cálculo do ICMS com observância do critério amplo constante na DN CAT, o Fisco paranaense poderá glosar parte do crédito fiscal aproveitado pela unidade lá estabelecida - a pretexto de ter ocorrido excesso de destaque do imposto pelo remetente, causando reais prejuízos ao contribuinte.

Há, portanto, uma absoluta insegurança jurídica causada pela interpretação oficial veiculada pela DN CAT no 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 no 87/96 -podendo ser autuado pela Fazenda de São Paulo por recolhimento a menor de ICMS.

Surge ainda, uma terceira hipótese - totalmente ofensiva ao princípio da não-cumulatividade, com perdas financeiras evidentes, em que o contribuinte destacaria o ICMS (por seu estabelecimento remetente) sobre a base de cálculo prevista na DN CAT e tomaria (pelo estabelecimento destinatário) crédito em montante inferior ao destacado, em conformidade com o valor tributável prescrito pela LC no 87/96.

Por todos esses fatores, o assunto requer uma análise profunda, que esboçaremos na seqüência, sobre a adequação e compatibilidade da norma produzida pelo Estado de São Paulo ao arquétipo constitucional do ICMS, em especial no que se refere ao papel da lei complementar na instituição e cobrança do imposto.

2 A natureza jurídica da DN CAT No 05/2005

A DN CAT no 05/2005 é um ato administrativo normativo, enquadrando-se no rol das "normas complementares" tributárias, nos termos do artigo 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (...).

Aliomar Baleeiro, comentando o artigo 100 do CTN, ensina:

Os auxiliares imediatos do chefe do Poder Executivo, isto é, os Ministros de Estado, os Secretários de Estados, os Secretários das Prefeituras mais organizadas, que superintendem setores da administração, expedem atos para exata e fiel execução das leis e regulamentos. Ainda que não sejam formalmente atos legislativos, eles se revestem de caráter normativo na medida em que se conformam com as leis e regulamentos.

(...)

Mas, como regulamento em relação à lei (art. 99 do CTN), os atos normativos das autoridades administrativas não podem inovar, indo além do

que está na lei ou no regulamento; subordinam-se a este e àquela, pois se destinam à sua fiel execução⁽²⁾. (g.n.)

De acordo com o CTN e a doutrina, os atos normativos podem e devem complementar - e apenas complementar, não inovar - as leis tributárias, colocando-se a serviço dos contribuintes e da própria Administração para o fiel cumprimento das obrigações fiscais.

Não se confunda, por outro lado, normas complementares com leis complementares, figuras normativas absolutamente distintas.

As normas complementares são regras de conduta, subordinadas, expedidas pelo Executivo e motivadas pelo interesse maior de possibilitar o fiel cumprimento das leis.

As leis complementares, a seu turno, veiculam regras de estrutura⁽³⁾, se projetam sobre as demais normas do sistema (com exceção da Constituição Federal e observada sua materialidade), são expedidas pelo Congresso Nacional e têm por objetivo, em sentido amplo, "desenvolver princípios básicos enunciados na Constituição"⁽⁴⁾.

3 O papel da Lei Complementar no campo do ICMS

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) atribui 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, XII, 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.

Cabe aqui ressaltar o verbo empregado pelo constituinte para estabelecer a competência da lei complementar em matéria de base de cálculo: "fixar".

"Fixar", segundo o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, significa "determinar, prescrever, firmar, assentar, estabelecer, tornar firme, estável"[\(5\)](#).

O disposto no artigo 155, § 2º, XII, i - que 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; (...). (g.n.)

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, refere 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-nos 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.

Sobre um possível conflito entre o âmbito de validade da lei complementar e a autonomia federativa (exercitada pela legislação estadual), Sacha Calmon Navarro Coêlho registra um interessante comentário:

No Brasil, ao menos em tema de tributação, o constituinte optou pelo fortalecimento das prerrogativas do poder central. Este fato, por si só, explica porque avultou a área legislativa reservada à lei complementar

tributária. A assertiva é comprovável por uma simples leitura do CTN redivivo e do art. 146, III, da CF, que reforça o centralismo legislativo em sede de tributação, além de matérias esparsas ao longo do capítulo tributário, deferidas à lei complementar. Para compreender normas gerais é preciso entender o federalismo brasileiro.[\(6\)](#)

A competência legislativa em torno do ICMS é, indiscutivelmente, estadual; nada obstante isso, a "legislação tributária"[\(7\)](#) do Estado deve estrita obediência às regras estruturantes veiculadas por lei complementar nacional, no caso, a LC no 87/96.

4 As divergências entre a DN CAT No 05/2005 e a LC No 87/96: apontamentos jurisprudenciais

É notória a diferença entre a base de cálculo prescrita pela LC no 87/96 e a enunciada pela DN CAT no 05/2005.

A LC no 87/96, em seu artigo 13, § 4º, II, determina, com precisão, os elementos constitutivos da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, ao passo que a DN CAT no 05/2005 oficializa o entendimento fiscal de que o disposto na lei complementar é meramente exemplificativo, admitindo a adição, para fins de composição da base de cálculo, de outros elementos além daqueles enumerados de forma expressa na LC.

Diante dessa constatação, cabe analisar como a jurisprudência tem enfrentado a questão do papel da lei complementar tributária em matéria de base de cálculo.

O STF, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) no 419.619/DF, acatou a tese da hierarquia das leis, entendendo como imperativa a submissão das normas infraconstitucionais à lei complementar tributária, "observado o âmbito material reservado pela Constituição às leis complementares"[\(8\)](#).

Muito embora o acórdão prolatado pela Suprema Corte não tenha versado sobre a base de cálculo do ICMS, restou evidente a posição do STF sobre a prevalência da lei complementar tributária dentro da sua esfera competencial fixada pela Constituição.

Conforme o precedente mencionado, a LC no 87/96, dispondo sobre base de cálculo na forma em que prescrevem os artigos 146, III, a, c.c. 155, § 2º, 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.

Esse entendimento foi avalizado pelo STJ, que, debruçando-se especificamente sobre o tema, decidiu:

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. (sic)

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⁽⁹⁾. (g.n.)

A manifestação do STJ arremata com maestria a questão em debate.

Ora, pudesse a legislação infraconstitucional atropelar as normas estruturantes introduzidas por lei complementar - ignorando-as ou interpretando-as de tal modo a alterar substancialmente o seu conteúdo, teríamos o completo esvaziamento do comando constitucional, com a flexibilização das rígidas diretrizes fixadas pela Lei Maior para o sistema tributário.

A base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias deve se constituir dos elementos dispostos *numerus clausus* no artigo 13, § 4º, II, da LC no 87/96, sendo manifestamente ilegal e ofensiva à CF/88 a interpretação com força vinculante criada pela DN CAT no 05/2005.

5 Posicionamento dos Estados do Paraná e de Minas Gerais sobre a matéria: riscos iminentes de conflitos com a norma paulista

Depois de inferirmos que o conteúdo da DN CAT no 05/2005 não encontra guarida nas regras de base do ICMS, cabe examinarmos como outros Estados disciplinaram a composição da base de cálculo nas transferências interestaduais. Para tanto, selecionamos duas importantes Unidades Federadas como alvo das nossas pesquisas: Paraná e Minas Gerais.

A escolha se justifica pela facilidade de acesso às manifestações fazendárias nesses dois Estados, além do grande volume de transferências de mercadorias que partem de São Paulo com destino a ambos.

A Fazenda paranaense, por intermédio das Respostas a Consultas nos 056/2002 e 090/2000 corroborou o entendimento consubstanciado neste trabalho.

Após discorrer sobre a hierarquia das normas do ICMS e reconhecer a supremacia da LC no 87/96 sobre qualquer outra regra estadual, conclui o Fisco do Paraná que "a enumeração dos itens que compõem o custo da mercadoria produzida, e cuja soma serve como base de cálculo do imposto, é taxativa, não podendo o contribuinte se furtar do que vem ali determinado". (g.n.)

O Fisco mineiro foi além.

Consultado por contribuinte que realiza e recebe transferências interestaduais de mercadorias, o órgão consultivo do Estado de Minas Gerais tornou manifesto o seguinte posicionamento⁽¹⁰⁾:

**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.

É importante esclarecer que o Convênio ICMS 66/88 deixou de surtir efeitos com a edição da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal. Todavia, as regras para cálculo da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência nas hipóteses elencadas pela Consulente foram mantidas, conforme está disposto no art. 13, § 4º da citada Lei.

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".

Tratando da base de cálculo na transferência interestadual por estabelecimento industrial, esta Diretoria em resposta à Consulta nº 124/98, especificou os componentes do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento da seguinte forma:

- de matéria-prima: o custo da matéria-prima consumida na produção, nele incluído os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção;

- de material secundário: o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica;

- de mão-de-obra:

- humana: o custo da mão-de-obra pessoal, própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários;

- tecnológica: os custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros;

- de acondicionamento: todos os custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica.

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. (g.n.)

Em que pese o Fisco mineiro ater-se à disciplina da LC no 87/96, os trechos da manifestação fazendária acima reproduzidos mostram um pequeno desvio na orientação daquele Estado, que criou a teratológica figura da "mão-de-obra tecnológica" para incrementar a base de cálculo do ICMS, ao arremio da interpretação restritiva que o artigo 13, § 4º, II, da LC no 87/96 requer.

Ora, a expressão mão-de-obra, no léxico, está ligada direta e necessariamente ao trabalho manual - feito com as mãos humanas, sendo que, na ciência contábil (que fornece os subsídios técnicos para a adequada compreensão do termo "custos"), os gastos com mão-de-obra compreendem os dispêndios vinculados aos trabalhadores, não às máquinas.

Os dispêndios relacionados ao uso e desgaste das máquinas têm rubrica contábil própria para o seu reconhecimento: as contas de depreciação, que não se confundem, conforme as boas técnicas de contabilidade, com as contas que encampam os custos com pessoal.

Para fortalecer e encerrar essa nossa crítica, cabe aqui invocar, *mutatis mutandis*, as agudas observações do Ministro Luiz Gallotti, no voto que prolatou no julgamento do RE no 71.758/RJ:[\(11\)](#)

Sr. Presidente, é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas, interpretar interpretando, e não mudando-lhe o texto e, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou.

Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.

Ainda há poucos dias, numa carta ao eminente Ministro Prado Kelly, a propósito de um discurso seu sobre Milton Campos, eu lembrava a frase de Napoleão:

"Tenho um amo implacável, que é a natureza das coisas". (g.n.)

No tocante aos créditos escriturais oriundos das transferências de mercadorias, a explanação do Fisco mineiro acena para problemas em torno do ICMS destacado nas notas fiscais emitidas por empresas paulistas (que venham a seguir a DN CAT no 05/2005) para acobertar as operações com suas filiais situadas no Estado de Minas Gerais.

O ICMS, nesses casos, será calculado sobre uma base de cálculo superior àquela prevista na LC no 87/96 e considerada como correta por Minas Gerais, que não admitirá o creditamento do excesso de imposto consignado nos documentos fiscais.

Nesse autêntico "se correr o bicho pega, se ficar o bicho come", resta aos contribuintes paulistas realizadores de transferências interestaduais submeter o assunto ao crivo do Judiciário, buscando a necessária tutela para obstar os funestos efeitos da DN CAT no 05/2005.

6 Conclusões

I. A DN CAT no 05/2005 é um ato administrativo de caráter normativo, enquadrado dentre as "normas complementares" listadas pelo artigo 100 do CTN e, como tal, totalmente vinculado e submisso à LC no 87/96.

II. Nos moldes da CF/88, artigos 146, III, a, c.c. 155, § 2º, XII, i, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo dos impostos e, em especial, do ICMS.

III. A LC no 87/96 retira seu fundamento de validade dos mencionados dispositivos constitucionais e é taxativa ao prescrever, em seu artigo 13, § 4º, II, a base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais de mercadorias.

IV. Ao prescrever que a LC no 87/96, no tocante à composição da base de cálculo do ICMS nas transferências é meramente exemplificativa, tendo o "legislador complementar" (sic) almejado que tais operações fossem tributadas com vistas ao "custo de produção industrial" amplo, a DN CAT

no 05/2005 extrapolou seu campo de atuação, modificando, a pretexto de interpretar, o preceito fixado pela LC no 87/96.

V. A jurisprudência dos órgãos de cúpula do nosso Judiciário - STF e STJ - é uníssona 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.

VI. Os contribuintes paulistas que realizarem transferências de mercadorias para outros Estados poderão encontrar resistência, por parte destes, quanto à apropriação, como crédito, da parcela de ICMS que exceder à estritamente prevista na LC no 87/96, conforme já sinalizou a Fazenda mineira nos termos da Consulta de Contribuintes no 147/98.

VII. Para prevenir contingências fiscais e evitar prejuízos financeiros, decorrentes da escrituração de créditos fiscais em valor inferior ao destacado nas notas fiscais de transferências, resta aos contribuintes paulistas buscarem, no Judiciário, a decretação da ilegalidade da DN CAT no 05/2005 e o decorrente afastamento dos seus efeitos.

Notas explicativas

(1) CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. rev. e atualiz. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 8.

(2) BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualiz. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 647-648.

(3) Salvo quando designadas pelo texto constitucional como diploma necessário à criação de tributos, a exemplo do artigo 148 da CF/88, hipótese em que veiculam autênticas regras de conduta.

(4) AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 159.

(5) FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa: século XXI**. São Paulo: Nova Fronteira, 1999. Verbete próprio. Versão eletrônica.

(6) COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 9. ed. ver. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 95.

(7) Considerada a expressão na acepção que lhe dá o artigo 96 do CTN: "A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes".

(8) 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, publicado no DJ em 30 de junho/06, decisão unânime.

(9) Recurso Especial (RESP) no 707.635/RS, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, publicado no DJ em 13 de junho/05, decisão unânime.

(10) Consulta de Contribuinte nº 147/98, PTA nº 16.00010849-05, de 25 de junho/98.

(11) Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Thompson Flores, julgado em 14 de junho/72.

Referências

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 7. ed. rev. e ampl. de acordo com a Lei Complementar 87/96 e suas posteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. rev. e atualiz. São Paulo:Saraiva, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**, 9. ed. ver. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa: século XXI**. São Paulo: Nova Fronteira, 1999. Versão eletrônica.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

* gerente de consultoria tributária em São Paulo (SP), contador, acadêmico da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo

Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263>