

A. I. N° - 2068913067/16-4
AUTUADO - PEPSICO DO BRASIL LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e
- EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 30.06.2017

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0087-02/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS 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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 12/12/2016, para constituir o crédito tributário relativo ao ICMS no valor histórico de R\$384.280,78, acrescido da multa de 60%, em razão de:

INFRAÇÃO 01 – 01.02.23 - Utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios e protocolo, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013. Trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL DE ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais, tudo em consonância com o detalhamento do próprio corpo do Auto de Infração.

Consta, ainda, no campo descrição dos Fatos:

“O presente trabalho tem amparo nas decisões do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), RECURSO ESPECIAL N° 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) e do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), abaixo transcritas, que, no caso deste Auto de Infração, diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO (CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA) nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS envolvendo PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (em outras unidades da Federação) que foram FABRICADOS EXCLUSIVAMENTE PELA EMPRESA, ATRAVÉS DOS ESTABELECIMENTOS REMETENTES, e TRANSFERIDOS para a FILIAL localizada neste Estado.

INFRAÇÃO - AUDITORIA APENAS PARA O EXERCÍCIO DE 2012 e 2013 - BASE DE CÁLCULO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, QUE FORAM TÃO-SOMENTE PRODUZIDOS (FABRICADOS) PELOS RESPECTIVOS REMETENTES, SUPERIOR AO ESTATUÍDO NO INCISO II DO §4º DA LC 87/96.

=====

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.

Assim, o art. 56, V, ‘b’; do RICMS/BA, está respaldado na Lei n°. 7.014/96, no seu art. 17, § 8º, II, que por sua vez está amparado na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Finalmente, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico (fls. indicadas no índice), quanto em meio eletrônico (fls. indicadas

no índice) onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto, quais sejam:

"Ingredientes"; "Ingredientes – Outros"; "Embalagens"; "Trabalho Direto Prod."; "Trabalho Direto não Prod.>"; "Trabalho Indireto Prod.>"; "Trabalho Indireto não Prod.>"; "Variável Indireta"; "Ex Exp Indirectos – Depn"; "Exp Fix Indirectos – Outros"; "Utilitários Prod.>"; "Utilitários não Prod.>"; "Co-pack / Re-pack"; "Paletes"; "Depreciação Prod.>"; "Depreciação não Prod.>"; "Operacional Suprimentos"; "Reparos e Manutenção"; "Diversos outros Prod.>"; "Diversos outros não Prod.."

Assim sendo, em consonância com a mencionada LC 87/96 e com os julgados citados, em especial a decisão do STJ, foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, com a exclusão das rubricas: " Trabalho Indireto Não Prod" (de acordo com declaração da própria empresa), "Variável Indireta Ex", "Exp Indirectos Depn", "Exp Fix Indirectos Outros", "Utilitários Prod" , "Utilitários Não Prod", " Co Pack / Re Pack" , "Palets", "Depreciação Prod", "Depreciação Não Prod", "Operacional Suprimentos", "Reparos e Manutenção", "Diversos Outros Prod" e "Diversos Outros Não Prod", por não serem parte integrante nem de MATERIA-PRIMA; nem de MÃO-DE-OBRA; nem de MATERIAL-SECUNDÁRIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO.

Para a correção dessa situação, foi elaborado demonstrativo de "ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA", em meio físico e em meio eletrônico (fls. indicadas no índice).

Para confirmar o acerto e a qualidade desta Auditoria, nada melhor do que verificar o que e como os tribunais administrativos e judiciais têm decidido sobre esta matéria, objeto deste Auto de Infração, na forma a seguir:

=====

I - AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADOS CONTRA A PRÓPRIA AUTUADA E DE IDÊNTICA NATUREZA AO ORA CONSTITUÍDO - DECISÃO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES (CONSEF): Acórdão CJF Nº 0177-12/14 do Auto de Infração nº 206891.0016/13-5.

II - DECISÕES DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ):

a) RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA.

b) RECURSO ESPECIAL Nº 707.635 - RS (2004/0171307-1) - de 13.06.2005, TRANSITADA EM JULGADO EM NOVEMBRO DE 2005 (acesso em https://www2.stj.gov.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200401713071&dt_publicacao=13/06/2005):

III - MANIFESTAÇÃO DA PROCURADORIA FISCAL DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DA BAHIA - PARECER - PROCESSO PGE/2011405993-0, revalidado pelo Procurador Geral do Estado, parecer datado de 11.08.2015
PROCESSO ADMINISTRATIVO Nº: PGE 2014.407815-0 (SIPRO nº 419553/2013-5)

Consta da p. 6 deste Parecer originário:

[...]

"Tem-se, portanto, que nenhum item que não possa ser enquadrado numa dessas categorias expressamente arroladas pode entrar composição da base de cálculo em questão, uma vez que a própria norma, em enumeração tipicamente numerus clausus, cuidou de restritivamente delimitar os específicos e estritos gastos que podem e devem ser computados no cálculo do aludido 'custo da mercadoria produzida'."

Já na página 7 está registrado:

"[...] Em face da enumeração restritiva constante da norma legal, somente integram o custo de produção, para fins do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, as despesas concernentes a matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de maneira que gastos outros, que com estes não se identifiquem, devem ficar de fora da base de cálculo, naquelas hipóteses de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular."

Trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL DE ICMS em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO do ICMS nas operações de ENTRADAS POR TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, tudo em conformidade com detalhamento efetuado no próprio corpo deste Auto de Infração. ."

O autuado ao impugnar o lançamento tributário, folhas 47 a 59, mediante advogado habilitado nos autos, inicialmente destaca a tempestividade da defesa e apresenta uma síntese dos fatos.

No mérito, alega que a base de cálculo efetuada pelos seus estabelecimentos situados em outros estados do país, mais precisamente em Minas Gerais, Pernambuco e São Paulo, é feita com

acerto como ficará demonstrado, assim como seu perfeito enquadramento nos ditames do artigo 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996 tido pela fiscalização como violados.

Aduz que o artigo 13, §4º, inciso II, da referida Lei Complementar apontado como violado pela Impugnante, ao tratar das operações que destinem mercadorias transferidas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica localizados em Estados distintos, determina que, *in verbis*:

“Art. 13. ...

(...)

§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, matéria secundário, mão de obra e acondicionamento;

(...”)

Frisa que a legislação complementar deixou de dispor expressamente sobre quais itens devem compor cada uma das rubricas indicadas para a composição do custo, cabendo ao intérprete da lei, na inexistência de normativa específica, interpretá-la, e a legislação baiana, ao contrário de vários outros Estados brasileiros, igualmente não regulamentou e discriminou seu entendimento sobre a matéria.

Alega que dessa forma, para determinar a base de cálculo praticada para operações interestaduais de transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos – não só com destino à Bahia, mas para todos os seus estabelecimentos espalhados pelo território nacional –, nos exatos ditames da LC nº 87/1996 e com base na ciência contábil da contabilidade de custos, os estabelecimentos remetentes adotavam como custo das mercadorias transferidas:

1. *Matérias primas;*
2. *Material secundário;*
3. *Mão-de-Obra Direta e Indireta;*
4. *Material de Embalagem;*
5. *Armazenagem e Transporte de Matéria Prima;*
6. *Depreciação;*
7. *Energia;*
8. *Água e Esgoto;*
9. *Combustíveis; e*
10. *Outras alocações.*

Diz que foi oportunamente elucidado aos Autuantes e, para o efetivo cálculo dos custos que compunham a base de cálculo nas referidas transferências, que a Impugnante pautava-se nos custos alocados a estas rubricas, para cada um de seus produtos, efetivamente incorridos e contabilizados no segundo mês antecedente à saída da mercadoria.

Que no entanto sem realizar qualquer apuração efetiva de quais despesas compunham os itens identificados acima, ou fazer qualquer juízo de valoração dos referidos itens, selecionou por nome, aqueles que em seu entendimento não estão abrangidos na literalidade dos verbetes “matéria prima”, “material secundário”, “mão de obra” e “acondicionamento”, para glosar as despesas apropriadas pela Impugnante para a composição do custo das mercadorias transferidas denominadas “depreciação”, “energia”, “Água e Esgoto”, “Combustíveis”, “Materiais Diversos” e “Outras Alocações”.

E para assim procederem, os Auditores Fiscais sustentam simplesmente que os referidos itens excluídos da composição do custo de produção ilegalmente adotados pela Impugnante, não estão expressamente listados no referido artigo 13, § 4º, inciso II, da LC 87/1996.

Acrescenta que os Autuantes concluíram que a base de cálculo do ICMS empregada na saída das mercadorias vindas de outro Estado em transferência para a Bahia estavam supervvalorizadas, o que implicaria em aumentar o crédito do ICMS transferido de um estabelecimento (remetente) ao outro (destinatário). Não obstante a acusação indicada pelos Autuantes, é importante ter em mente que ao adotar a sistemática de custeio para as mercadorias transferidas, a Impugnante cumpre à perfeição o que determina o referido artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996, dito como violado.

Aduz que embora os itens glosados estejam individualmente demonstrados em sua contabilidade tal como foram apresentados à fiscalização, a verdade é que estes são subclasses dos gêneros principais expressamente listados naquele dispositivo legal. Sua separação em itens distintos se presta, exclusivamente, a facilitar o seu controle de gastos apropriados ora diretamente ora por rateio, para controlar o custo efetivo de cada um dos produtos transferidos.

Afirma que neste sentido, muito embora uma rubrica específica não possa ser diretamente associada por comparação da literalidade de seu termo apenas a um dos itens específicos, pautado na Teoria Geral da Contabilidade de Custo, os Autuantes, deveriam ter conhecimento de que o conceito de matéria prima, abrange toda matéria-prima efetivamente empregada, mas também todos os recursos naturais exauridos e agregados à produção para a formação do produto final.

Diz que por material secundário, deve-se entender todo o material e recursos naturais, hídricos e materiais consumidos direta ou indiretamente na produção; enquanto no conceito de mão de obra, deve estar compreendida não só a atividade humana, direta ou indireta, mas também os custos e despesas empregados para a execução desta mão-de-obra, ou até mesmo empregados para substituir esta mão de obra.

Salienta que, não poderiam os fiscais simplesmente excluírem da composição dos custos da Impugnante, itens que, muito embora se encontrem identificados em rubricas contábeis distintas estão inseridos dentro de seus gêneros. Analisando-se, então, a composição de custos da Impugnante, cujas informações foram prestadas à Fiscalização, pode-se afirmar com toda a segurança, que apesar de estarem segregadas em rubricas separadas:

- (i) *Os valores relativos “Trabalho Indireto Não Prod” (de acordo com a declaração da própria empresa), “Variável Indireta Ex”, “Ex Indirectos Depn”, “Exp Fix Indiretos Outros”, “Utilitários Prod”, “Utilitários Não Prod.”, “Depreciação Outros Prod.” e “Diversos Outros Não Prod” relativos a mão de obra, instalações e maquinários diretamente empregados na produção subsumem-se ao gênero “mão de obra” ou material intermediário;*
- (ii) *os valores de “Co Pack/Re Pack” e “Palets” relacionam-se ao gênero acondicionamento.*

Friza que quanto ao item “depreciação”, vale esclarecer que a correção de sua inclusão no gênero “mão de obra” do custo de produção das mercadorias, ou seja, sua funcionalidade, maquinário e instalações são empregados na produção industrial em substituição ao capital humano. Ou seja, com a mecanização das linhas de produção, as funções exercidas por um determinado número de funcionários foram substituídas por uma conjunção (mix) de maquinário e funcionários – pessoas naturais, para operá-las.

Acrescenta que, onde antes existiam inúmeros funcionários, para as mesmas atividades, atualmente, existe uma máquina ou robô instalado nas dependências fabris do estabelecimento industrial. Por estas razões, por substituir a mão de obra, justifica-se a apropriação das parcelas de depreciação dos ativos atrelados à produção ao custo de produção, sob o gênero “mão de obra”. Pelo exposto, a Impugnante, ao contrário do que se alega, sustenta está cumprindo à risca e praticando nestas operações a base de cálculo disposta do referido artigo 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/1996, tido como violado.

Por conseguinte, restando comprovado taxativamente que os custos de produção apropriados pela ora Impugnante para a composição das bases de cálculo alocadas para estas operações estão corretos e de acordo com os métodos de custeio estabelecidos nos gêneros dispostos pela Lei

Complementar de regência da matéria, que evidenciam não existir qualquer irregularidade nestes custos pela Impugnante ou na apuração da base de cálculo do imposto praticado nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos, entendendo ser incabível lhe ser imputado, por presunção simples, haver transferido créditos de ICMS em excesso para o Estado da Bahia, ao praticar bases de cálculo a maior, em desrespeito à legislação.

Transcreve Emenda do Acórdão CJF Nº 0317-11/09, para embasar sua alegação.

Afirma que as operações em questão são regidas pelas normas dos Estados de origem da operação. Acrescenta que se não bastassem os argumentos acima a motivar a improcedência integral da autuação, deve-se ter em mente, também, que tendo as operações listadas como infratoras, origem nos Estados de Minas Gerais, São Paulo e Pernambuco, são as determinações daqueles estados de origem que prevalecem sobre as operações, em especial determinação da base de cálculo e obrigações acessórias a acompanhar a circulação das mercadorias.

Justifica que o artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996, foi regulamentado pelo Estado de Minas Gerais, talvez editando legislação que melhor espelha tecnicamente a Contabilidade de Custo, no artigo 43, Capítulo VIII do Regulamento do ICMS Mineiro, Decreto MG nº 43.080/2002, o qual transcreve.

Que neste sentido, os critérios expressamente adotados pela Impugnante para a determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias do Estado de Minas Gerais, estão em plena consonância com a legislação do local de origem da mercadoria. De mesma sorte, pondera que apesar de não prever expressamente em seu regulamento do ICMS, o Estado de São Paulo, de onde se origina também boa parte destas mercadorias, ao tratar da matéria, dita na DN CAT 5/05 - DN - Decisão Normativa COORDENADOR DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA - CAT nº 5 de 15.06.2005, ao aprovar como norma, a resposta à Consulta nº 90/2001, de 21 de março de 2003, a qual também transcreve trechos.

Reitera que em igual sentido tem entendido os órgãos consultivos do Estado de Pernambuco, de onde partem as operações residuais com as mercadorias objeto de autuação. Esclarece que aquelas normas Estaduais, estão em absoluta consonância com a Lei Complementar nº 87/1996, pois regulamentam com perfeição o artigo 13, § 4º, inciso II, com fulcro nas Normas Gerais da Contabilidade de Custo. Que isto significa dizer que, concorde ou não o Estado da Bahia, a base de cálculo adotada pelos outros estabelecimentos da ora Impugnante na remessa de suas mercadorias ao estabelecimento autuado, estão corretas e seguem a rigor a legislação de Minas Gerais, São Paulo e Pernambuco e estas, por sua vez, o referido artigo 13 da LC nº 87/96, não porque esta foi uma escolha da Impugnante, mas sim porque a competência legislativa daqueles Estados impõe a aplicação destas regras sobre as referidas operações.

Argumenta que assim, evidencia-se, nesse passo, a impossibilidade de serem adotadas medidas unilaterais do Estado da Bahia, com o propósito de retaliar e revisar a aplicação das leis e regulamentos dos Estados de origem das mercadorias. Frisa que retirar-lhes a eficácia equivaleria a revogá-las ou alterar-lhes o sentido, mitigando-se a autonomia estadual decorrente do princípio federativo e nesse sentido, dispõe o art. 102 do Código Tributário Nacional:

“Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União”.

Alega que os atos editados pelos Estados de São Paulo, Minas Gerais e Pernambuco, devem ser respeitados pelo Estado da Bahia, enquanto vigorem e produzam efeitos dentro dos respectivos territórios. Consequentemente, entende que não pode a fiscalização baiana impor sanções e revisar a base de cálculo das operações praticadas com origem naqueles territórios, para glosar parte de crédito do ICMS efetivamente incidente e pago pelas unidades remetentes das mercadorias, as quais seguem à risca não só o entendimento majoritário sobre qual a correta base de cálculo do imposto nestas operações, mas também a legislação interna de cada Estado, os Autuantes colocaram os interesses internos do Estado da Bahia acima dos interesses

constitucionalmente garantidos para adotar uma regra restritiva ao direito de crédito do contribuinte.

Ao final, requer que seja acolhida integralmente sua impugnação.

Às folhas 90 a 102, presenta aditamento da impugnação, preliminarmente sustentando a inaplicabilidade do Acórdão do Recurso Especial 1.109.298 ao caso concreto, pois o que se discute naquele caso é se a interposição de um centro de distribuição entre o estabelecimento industrial e o estabelecimento do outro Estado (todos de mesma titularidade) afasta a aplicação do inciso II (custo de produção) e autoriza o cálculo do ICMS com base no inciso I (valor da entrada mais recente da mercadoria) do § 4º do artigo 13 da Lei Complementar 87/1996, além de reiterar argumentos da defesa inicial.

Os autuantes prestam informação fiscal, fls. 105 a 146 dos autos, inicialmente esclarecem que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Reproduzem a definição firmada na Constituição Federal Brasileira, transcrevendo os artigos 146, III, “a”, e 155, § 2º, XII, “i”. Dizem que neste esteio legal, em obediência ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no 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.

Registraram que em função da clareza da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, tanto na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, §7º, II, quanto no RICMS-BA/97 (art. 56, V, “b”), traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/96.

Mencionam que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Reproduzem as informações consignadas no Auto de Infração, inclusive as decisões de tribunais administrativos e judiciais sobre a matéria objeto deste Auto de Infração.

Em relação à impugnação apresentada, inicialmente salientam que em nenhum momento foram contestados os cálculos e os valores constantes nos demonstrativos anexos aos autos.

Quanto ao mérito, em relação ao argumento defensivo de *que “os critérios adotados pela Impugnante atendem à perfeição a Lei Complementar 87/96”; e de que “as operações em questão são regidas pelas normas dos Estados de origem da operação”*; asseguram que o autuado faz essas alegações, mas esquece o primordial, que NÃO 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 o fato da imprescindibilidade dos mesmos para se chegar ao produto final não é definidor para a formação da base de cálculo preconizada no art. 13, §4º, II da LC 87/96. Ainda, esquecem que as Unidades da Federação estão subordinadas aos comandos da Lei Geral do ICMS (LC 87/96). Não tem, portanto, a liberdade de alterar, por Lei própria, aquilo que está regulado pela LC.

Afirmam que o autuado tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS. Esclarecem que, na realização da auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-

de-obra e acondicionamento, apresentando a conclusão de que o comando contido no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados na legislação). Dizem 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.

Com relação ao frete esclarecem que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não se tem as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador. Observam que esse valor (frete CIF), quando incluído na base de cálculo das transferências, também foi expurgado, não sendo considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no citado art. 13, §4º, II, da LC 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.

Comentam sobre a definição da base de cálculo do ICMS no âmbito da LC nº 87/96, citando o posicionamento de doutrinadores e decisões judiciais, reafirmando que a CF/88 reservou para a Lei Complementar a tarefa de fixação e de definição da base de cálculo do ICMS. Apresentam ponderações sobre a definição de efeitos tributários pela lei tributária e sobre a referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, apresentando o entendimento de que, se o direito tributário, através da LC nº 87/96 tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais, e é exatamente isso que lecionam os doutrinadores: “a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário *quiser* determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso.

Citam o que dispõe o art. 110 do CTN e ensinamentos de juristas sobre a questão em comento. Também apresentam comentários em relação às normas da Ciência Contábil e de outros institutos de Direito Privado. Definem, segundo trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, os elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, II). Citam doutrina contábil acerca desses elementos de custo.

Em relação à energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis asseguram que não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima. Dizem que o legislador infraconstitucional (via lei ordinária, decreto, decisão normativa etc.), com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, não pode nem deve contrariar o que a própria Ciência Contábil define e conceitua os seus institutos, a exemplo de matéria-prima; mão-de-obra, material secundário e acondicionamento (Embalagem), desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, §4º, II da LC 87/96, ultrapassando, consequentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação.

Apresentam a conclusão de que as várias concepções teóricas existentes sobre o tema levam ao mesmo ponto comum: que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Que a vontade do Parlamento, ao aprovar esse regramento, foi no sentido de limitar, reduzir a formação da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados (ou mercadorias produzidas) para filiais localizadas em diferentes unidades da Federação, na forma do art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

Fazem o registro de que há impropriedades na legislação do Estado de Minas Gerais. Consideram estranha a figura da “mão-de-obra tecnológica” que corresponde aos 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. O mesmo ocorrendo com relação ao conceito de “acondicionamento”, onde o citado Regulamento prescreve que o mesmo corresponde aos “custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”. Para robustecer e encerrar as críticas à legislação de Minas Gerais, citam jurisprudência.

Analism o que chamaram de improvidades contidas na legislação do Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005), e citam o entendimento adotado no Estado do Paraná, em resposta à Consulta 056/2002 - Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, reproduzindo jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Tribunais Superiores.

Pontuam que a “Energia Elétrica” não pode integrar a base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, pois ela é contabilizada como “Despesas” ou como “Outros Custos de Produção”, em conta distinta de Matéria-Prima, Embalagem e Material Secundário, uma vez que a rubrica “Compra de Insumos, por determinação da Receita Federal do Brasil, deve ser preenchida somente com estes três elementos, deixando de fora a “Energia Elétrica”. Para robustecer essa assertiva, reproduzem trecho de Plano de Contas do estabelecimento autuado e decisões proferidas neste Conselho de Contribuintes sobre a matéria em comento.

Transcrevem decisões desta Conselho de Fazenda, inclusive de Auto de Infração lavrado contra o mesmo autuado e a mesma matéria, como segue;

PROCESSO - A. I. N° 206891.0016/13-5

RECORRENTE - PEPSICO DO BRASIL LTDA.

RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0008-04/14

ORIGEM - IFEP COMÉRCIO

INTERNET - 28/07/2014

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0177-12/14

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À ESTABELECIDA EM LEI COMPLEMENTAR. REFAZIMENTO DO CÁLCULO DO CUSTO DE PRODUÇÃO. GLOSA DE CRÉDITO FISCAL. EXCLUSÃO, DO CUSTO DE PRODUÇÃO, DE DESPESAS NÃO CONSIDERADAS CUSTO DE MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO DE OBRA E ACONDICIONAMENTO. Fato demonstrado nos autos. O contribuinte transferiu mercadorias de seus estabelecimentos situados em outros Estados da Federação, com base de cálculo acima da que é legalmente permitida, violando o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, quando o legislador determinou taxativamente os elementos de custo de produção: matéria-prima, mão-de-obra, material secundário, e acondicionamento. Assim, os gastos com os demais itens de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, frete, energia elétrica e combustível, não devem ser computados no custo de produção para efeitos de transferência interestadual. Infração caracterizada. Não acolhida a preliminar de nulidade. Rejeitada a preliminar de decadência dos fatos geradores do período de janeiro a junho de 2008. Vencido o voto do relator. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

Nas considerações finais, dizem que a questão debatida neste processo consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

Questionam, ainda, se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, considerando que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Afirmam que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o

Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Lembram que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS. Com o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a integralidade desse tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias industrializadas.

Apresentam o entendimento de que, consoante a inteleção das normas balizadoras contidas no art. 13, §4º, II da Lei Complementar 87/96, 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 referido dispositivo legal, ou seja, matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento. Neste caso, salientam 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 subsequente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

Frisam que os contribuintes ou as empresas que não se enquadram nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na citada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Ao final, opinam pela procedência da autuação.

VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que os autuantes lavraram o Auto de Infração em tela para constituir o crédito tributário ao ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.

Observo que no campo *Descrição do Fatos* os autuantes destacaram, entre outros pontos, já reproduzido no relatório do presente acórdão, que o trabalho fiscal tem amparo *nas decisões do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) e do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), abaixo transcritas, que, no caso deste Auto de Infração, diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO (CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA) nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS envolvendo PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (em outras unidades da Federação) que foram FABRICADOS EXCLUSIVAMENTE PELA EMPRESA, ATRAVÉS DOS ESTABELECIMENTOS REMETENTES, e TRANSFERIDOS para a FILIAL localizada neste Estado. ...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.* Assim, o art. 56, V, 'b', do RICMS/BA, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 8º, II, que por sua vez está amparado na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito. Finalmente, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico (fls. indicadas no índice), quanto em meio eletrônico (fls. indicadas no índice) onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto, quais sejam: "Ingredientes"; "Ingredientes - Outros"; "Embalagens"; "Trabalho Direto Prod."; "Trabalho Direto não Prod."; "Trabalho Indireto Prod."; "Trabalho Indireto não Prod."; "Variável Indireta"; "Ex Exp Indirectos - Depn"; "Exp Fix Indirectos - Outros"; "Utilitários Prod."; "Utilitários não Prod."; "Co-pack / Re-pack"; "Paletes"; "Depreciação Prod.";

“Depreciação não Prod.”; “Operacional Suprimentos”; “Reparos e Manutenção”; “Diversos outros Prod.”; “Diversos outros não Prod.” Assim sendo, em consonância com a mencionada LC 87/96 e com os julgados citados, em especial a decisão do STJ, foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, com a exclusão das rubricas: “Trabalho Indireto Não Prod” (de acordo com declaração da própria empresa), “Variável Indireta Ex”, “Exp Indirectos Depn”, “Exp Fix Indiretos Outros”, “Utilitários Prod”, “Utilitários Não Prod”, “Co Pack / Re Pack”, “Palets”, “Depreciação Prod”, “Depreciação Não Prod”, “Operacional Suprimentos”, “Reparos e Manutenção”, “Diversos Outros Prod” e “Diversos Outros Não Prod”, por não serem parte integrante nem de MATERIA-PRIMA; nem de MÃO-DE-OBRA; nem de MATERIAL-SECUNDÁRIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO.

Cabe destacar que os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descrevem a infração, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indicam o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infração imputada.

O Auto de Infração está acompanhado de demonstrativos que evidenciam a irregularidade detectada e a apuração dos valores exigidos. Nesses demonstrativos estão citadas as rubricas que indevidamente foram incluídas na base de cálculo do ICMS incidente nas transferências interestaduais, portanto, foi evidenciada a “correta” base de cálculo a ser utilizada nessas citadas transferências. Robustecendo a descrição fática e o enquadramento legal utilizados no lançamento de ofício, os autuantes citaram decisões deste Conselho de Fazenda atinentes a Autos de Infração lavrados pelo mesmo motivo do que se encontra em lide, sendo que alguns deles foram lavrados contra o próprio autuado.

A questão em análise está centrada nas transferências de estabelecimentos situados em outras unidades da Federação para o estabelecimento localizado na Bahia, utilizando como base de cálculo o custo de produção, não tendo nenhuma relação com as Normas de Arbitramento citado pela defesa na fase de Sustentação Oral. A fiscalização, com fulcro no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, considera que nas transferências para estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve se restringir ao custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Para embasar a autuação os autuantes elaboraram o demonstrativo de “Estorno de Crédito – Custo Transferência – Fábricas – Produção do Estabelecimento – 2012 a 2013”, no qual foi indicado o custo unitário de cada produto por nota fiscal e expurgados da base de cálculo os valores relativos ao “Trabalho Indireto Não Prod” (de acordo com declaração da própria empresa), “Variável Indireta Ex”, “Exp Indirectos Depn”, “Exp Fix Indiretos Outros”, “Utilitários Prod”, “Utilitários Não Prod”, “Co Pack / Re Pack”, “Palets”, “Depreciação Prod”, “Depreciação Não Prod”, “Operacional Suprimentos”, “Reparos e Manutenção”, “Diversos Outros Prod” e “Diversos Outros Não Prod”, que não constituem componentes previstos para integrar a base de cálculo nas operações de transferências para o estabelecimento do autuado, de acordo com o art. 13, §4º, II, da LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra). Apurando-se, assim, o valor do crédito fiscal utilizado indevidamente, relativo à tributação a mais na origem em decorrência da inclusão indevida desses citados valores na base de cálculo das transferências.

Partindo do princípio que os custos acima indicados, não integram a base de cálculo das transferências, o percentual apurado do custo de produção aplicado ao montante do débito gerado pelas transferências, pela interpretação literal do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, configura um valor de crédito utilizado a mais que o previsto no estabelecimento autuado.

O argumento defensivo de que a Lei Complementar ao estabelecer a base de cálculo não é taxativa, mas exemplificativa, o mesmo não pode ser acolhido, pois nas transferências interestaduais a definição da base de cálculo é matéria reservada à lei complementar federal, não podendo essa lei complementar ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Caso fosse permitido a cada Estado interpretar a LC 87/96 de acordo com seus interesses, haveria insegurança

jurídica, bem, como se atentaria contra o pacto federativo.

De igual modo não pode ser acatado o argumento defensivo de que o conceito dos itens que compõem a base de cálculo na transferência interestadual entre mesmos contribuintes de que seriam conceitos indeterminados da LC 87/96, portanto passíveis de interpretações pelo legislador estadual, uma vez que o legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo “o custo da mercadoria produzida”, dando sua interpretação para o que significa esse custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto legal de modo a lhe completar o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas sim um conceito específico para uma finalidade também específica: a base de cálculo nas transferências interestaduais. Dessa forma, não há como se considerar todos os custos incorridos pelo estabelecimento fabril na determinação da base de cálculo, como pleiteia o autuado.

Do mesmo modo, a legislação dos Estados de origem, não devem ser utilizadas na definição do “custo da mercadoria produzida” citado na LC 87/96, uma vez que o direito à apropriação de crédito fiscal possui limites previstos em lei e, no caso em tela, a LC 87/96 estabelece como deve ser apurada a base de cálculo a ser utilizada nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Dessa forma, o valor do crédito fiscal utilizado a mais deve ser glosado, ao teor do disposto no § 5º do art. 93 do RICMS-BA, que só admite a apropriação do crédito fiscal em valor corretamente calculado. Saliento que, no caso em comento, o imposto glosado foi apenas o que excedeu ao previsto na legislação.

O argumento defensivo atinente ao disposto no art. 102 do CTN não se ajusta ao caso em comento, pois a definição da formação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa é expressamente fixada no art. 13, §4º, da LC 87/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo discutir a constitucionalidade desse dispositivo legal.

Quanto ao argumento defensivo que a decisão contida no REsp nº 1.109.298/RS, utilizada pelos autuantes para fundamentar a ação fiscal, não guarda similaridade com a situação em análise, também não pode ser acolhida, pois ao contrário do afirmado na defesa, a autuação não está fundamentada no REsp nº 1.109.298/RS, mas sim na legislação citada pelos autuantes. A jurisprudência citada apenas visa robustecer o entendimento defendido pelos autuantes, mas não constitui a fundamentação do lançamento. Desse modo, uma eventual divergência entre a decisão citada pelos autuantes e a ação fiscal desenvolvida não prejudica a validade do Auto de Infração.

Por fim, saliento que multa aplicada é a legalmente prevista para a irregularidade apurada e a dispensa ou redução de multa por descumprimento de obrigação principal, como é o caso em tela, ultrapassa a competência das Juntas de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

Face ao acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **2068913067/16-4**, lavrado contra **PEPSICO DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$384.280,78**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de junho de 2017.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

