

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.3067/16-4  
**RECORRENTE** - PEPSICO DO BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0087-02/17  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 09/08/2018

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0186-12/18

**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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão primária que julgou Procedente o Auto de Infração, em epígrafe, lavrado em 12/12/2016, para exigir crédito tributário de ICMS e multa no valor original de R\$384.280,78, em razão da seguinte irregularidade:

*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 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.*

*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.*

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a 2ª JJF, decidiu, por unanimidade, pela procedência da infração com fundamento no voto condutor, abaixo transcrito.

### 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.*

*Observe 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 conseqüentemente, 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.*

Regularmente intimada, a Recorrente, inconformada com o julgamento realizado pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, materializado no Acórdão JJF nº 0087-02/17, vem, por seu representante legalmente constituído, às fls. 903/929, expor as razões que motivam seu recurso voluntário, alegando inicialmente a sua tempestividade e passando a discorrer sobre a autuação e o julgamento ora recorrido.

Dizendo da decisão recorrida sob o alcance do art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96, assevera que o raciocínio exposto no voto condutor não procede. Aduz que o dispositivo de lei “*não dispõe de forma expressa QUAIS itens devem integrar cada uma das rubricas indicadas para a composição do custo*”, referindo que a norma se utiliza de conceitos amplos e passíveis de desdobramento em diversos itens e que a legislação da Bahia, ao contrário de vários outros Estados brasileiros, não teria regulamentado e discriminado seu entendimento sobre a matéria.

Aduz que sob os olhos das ciências contábeis, os estabelecimentos remetentes, e também a Recorrente, adotavam como custo das mercadorias transferidas os itens matérias primas; material secundário, mão de obra direta e indireta; material de embalagem; armazenagem e transporte de matéria Prima; depreciação; energia; água e esgoto; combustíveis; e outras alocações. Com tal referência, assinala que o ponto fulcral do seu recurso é a amplitude do conceito de “*custo de produção*”, assinalando que a LC 87/96 teria indicado o gênero, dentro do qual caberiam diversos custos que, contabilmente, poderiam estar alocados em rubricas com títulos diversos, utilizadas para controle de custo.

Comenta sobre a abrangência dos conceitos de matéria prima, material secundário e mão de obra, reiterando que baseia a sua compreensão sobre o tema no conceito econômico de custo e, mencionando o art. 110 e 146, do CTN, diz da amplitude do conceito de “*custo de produção*”, referindo que ao adotar como base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias a estabelecimento localizado neste Estado, não estaria “*alargando*” ou alterando os limites e alcance dados pela LC 87/96.

Evoca a doutrina para dizer do instituto da presunção e do princípio da legalidade, aduzindo que a fiscalização não demonstrou nem investigou a efetiva natureza do custo, além de não ter observado preceitos de Ciências Econômicas e contábeis, tendo construído a acusação fiscal por presunção.

Discorrendo sobre a busca da verdade material, diz que referido princípio não teria sido observado quando os Agentes Fiscais deixaram de apurar a ocorrência do fato gerador do tributo e do montante tributável, registrando que com amparo no princípio da segurança jurídica, é incumbência da autoridade fiscal proceder a uma análise exaustiva de todos os elementos que influenciam na apuração da matéria e do montante tributário. Cita a doutrina e a jurisprudência.

No caso dos autos, entende que a busca da verdade dos fatos foi solenemente ignorada pelos fiscais autuantes quando, sem amparo nos fatos, na ciência específica ou na “norma geral”, deixaram de proceder a uma investigação exauriente na composição do custo da Recorrente, o que seria absolutamente fundamental para descaracterizar tal custo, optando pela presunção. Pugna pela nulidade do lançamento.

Referentemente ao art. 110, do CTN, diz que restou violado. Repisa a tese da amplitude do conceito de “*custo de produção*” e assevera que a “norma geral” não se presta a amoldar detalhes como os pretendidos pela decisão recorrida. Cita a jurisprudência expressa no julgamento do RE nº 166.772-9, reiterando que o legislador ou intérprete da lei não podem, ao seu bel prazer, editar normas que manipulam conceitos e institutos já pertencentes a outras ciências, ou simplesmente ignorá-las. Entende que a expressão “custo de produção” só pode ser investigada sob a ótica da Ciência Econômica, tomada de empréstimo pela Ciência Jurídica.

Registra que a negligência ao art. 110, do CTN, bem como ao seu reflexo nas legislações dos Estados de origem das operações, enfim, macula de morte a autuação fiscal.

Avançando, assevera que as operações objeto da autuação são regidas pelas normas dos Estado de origem da operação, lembrando que o crédito tem amparo no imposto regularmente destacado e efetivamente recolhido para os Estados de Minas Gerais, São Paulo e Pernambuco, nos termos da legislação de cada local, citadas e ditas em consonância com a L.C. nº 87/1996.

Nessa senda, aduz que “*...a base de cálculo adotada pelos outros estabelecimentos da Recorrente, na remessa de suas mercadorias ao estabelecimento autuado, está correta e segue a rigor a legislação de Minas Gerais, São Paulo e Pernambuco (Estados de origem) e estas, por sua vez, orientam-se pelo artigo 13 da LC nº 87/1996*”. Menciona o art. 102, do CTN e a jurisprudência.

Pondera a respeito da possível inconstitucionalidade da legislação da Bahia frente à legislação dos outros Estados e ofensa ao pacto federativo, consignando que não pode a fiscalização baiana impor sanções e revisar a base de cálculo das operações praticadas com origem em outras unidades da federação, para glosar parte de crédito do ICMS efetivamente incidente e pago pelas unidades remetentes das mercadorias. Cita o art. 155, §2º, II, CF/88 e o art. 20 LC nº 87/96.

Diz da possibilidade de aproveitamento de créditos fiscais, referindo que contempladas as exceções, os créditos devem ser mantidos na escrituração fiscal do contribuinte para futuro aproveitamento, sendo certo que a única análise a ser feita pela autoridade fiscal do Estado de destino é se houve a incidência do imposto na saída das mercadorias do estabelecimento do remetente; se a operação teve alíquota interestadual; se o valor foi incluído nas notas fiscais de venda; e se o imposto foi efetivamente – tudo apurado, resta totalmente legítimo o crédito fiscal

pretendido. Cita decisões dos Tribunais Superiores:

Na linha traçada, diz que não pode o Estado da Bahia incitar o Contribuinte a desobedecer a legislação dos Estados de origem de seus produtos.

Comenta em derredor da sua boa-fé, dizendo que ao realizar as operações geradoras dos créditos objeto de glosas, não o fez com a finalidade de geração e transferência de crédito. Cita a jurisprudência, registrando que a operação efetivamente ocorreu, com o desembolso do valor total da nota fiscal (mercadorias + ICMS) por parte do adquirente, restando o direito de se creditar, em face da regra da não-cumulatividade e do fato de que o adquirente agiu de boa-fé.

Cotejando o REsp nº 1.1.09.298/RS com o caso dos autos, registra que independentemente da forma como a fiscalização se aproveitou daquele julgado do STJ, o fato relevante é que a situação fática a ele subjacente em nada se relaciona com a situação fática destes autos, sendo importante elucidar este ponto, visto que a autuação teria, efetivamente, utilizado as supostas conclusões do julgado para identificar infração fiscal.

Consigna que o fulcro da discussão no REsp nº 1.1.09.298/RS ocorre em torno de qual dos incisos do artigo 13, § 4º, deve ser aplicado quando a transferência de mercadoria é realizada entre um estabelecimento industrial e um estabelecimento comercial em outro Estado, passando antes por um centro de distribuição do mesmo titular no Estado do remetente, também, aduzindo que em nenhum momento o Superior Tribunal de Justiça se debruçou – neste acórdão – sobre o conceito e extensão de matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Fiel ao seu raciocínio registra que a única conclusão possível é que a rigidez e restritividade do artigo 13, § 4º, Lei Complementar nº 87/1996, declarada pelo Superior Tribunal de Justiça naquele precedente, relaciona-se com os tipos de operação e respectivos enquadramentos nos seus incisos, ou seja, se o contribuinte é livre ou não para adotar quaisquer dos critérios de precificação trazidos no referido artigo 13 da Lei Complementar. Cita a doutrina.

Concluindo, requer o acolhimento e integral provimento do seu Recurso Voluntário para que seja reformada a decisão da JJF e anulando por completo o Auto de Infração nº 206891.3067/16-4 e crédito tributário ali materializado.

## VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF, e com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

O apelo recursal ataca a decisão de primeiro grau que julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe e que tem como acusação fiscal a utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios e protocolo. Estorno de Crédito Fiscal de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais.

Por primeiro, é de se registrar que, apesar de acusação fiscal envolver transferências de mercadorias entre estabelecimentos do Recorrente, a discussão proposta pelo Sujeito Passivo se volta para a abrangência e alcance da definição de “*custo de produção*”, aí entendido que não se poderia afastar a aplicação dos conceitos contábeis para fins de apuração de créditos de ICMS.

Como o fulcro do Recurso Voluntário tem assento na abrangência e alcance da norma em relação à definição do que estaria abarcado pelo “*custo de produção*”, entendendo o Sujeito Passivo que do ponto de vista contábil, os itens matérias primas, material secundário, mão de obra direta e indireta, material de embalagem, armazenagem e transporte de matéria prima, depreciação, energia, água e esgoto, combustíveis e outras alocações comporiam o dito “*custo de produção*”,

e como tal gerariam créditos fiscais.

Para este ponto, especificamente, não há como fugir da aplicação da norma forjada na Lei Complementar 87/96, cujo texto expressa:

*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;*

Sendo clara a imputação, a análise da querela se dá em torno das transferências entre estabelecimentos situados em outras unidades da Federação e o da Autuada, localizado no Estado da Bahia, operação em que o sujeito passivo utilizou, como crédito fiscal, o valor das mercadorias transferidas pelo “custo de produção” como base de cálculo do ICMS.

Entendo que não há como ser acolhida a tese recursal, primeiro porque a apuração de eventuais créditos com base no custo de produção, ao menos à luz da legislação da Bahia e interpretação dada à LC 87/96, está devidamente amparada nesses dispositivos legais, longe, portanto, da suscitada “presunção” aludida pelo Sujeito Passivo.

Quanto à abrangência e alcance da norma insculpida no dispositivo acima transcrito, art. 13, §4º, II, da LC 87/96, entendo que não há como alargar o entendimento sobre o que seria “custo de produção” para além do quanto expresso no dispositivo da citada Lei, entendido que o rol ali exposto, ao contrário do quanto pretende a Recorrente, não é e nem pode ser exemplificativo, pois, como pretendido, o “custo de produção” poderia ser facilmente confundido com o custo geral da empresa, açambarcando custos que não são de produção.

Nessa linha, pretendesse o legislador atribuir alcance ilimitado ao “custo de produção”, o teria feito de modo expressar no texto da norma o seu alcance ilimitado ou ainda silenciando em relação ao que estaria abarcado pelo “custo de produção”, o que não o fez.

Merece nota o fato de que em julgamentos anteriores, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal acolheu tese semelhante à do ora Recorrente, contudo, naqueles casos, restou indubitavelmente comprovado que determinadas rubricas compunham o custo de produção do Sujeito Passivo, a exemplo dos estabelecimentos fabricantes de alumínio para os quais a energia elétrica é custo de produção expressivo.

No caso dos autos, vê-se que o Contribuinte apropriou-se de créditos derivados de várias rubricas, todas elencadas no conjunto da peça acusatória, sem que para cada uma delas fosse demonstrado, de maneira irrefutável, a participação no custo de produção amparada na legislação vigente ou mesmo ao amparo da lógica a qual se subsume a regra ou mesmo ao bom senso.

O fato é que as rubricas utilizadas pelo Sujeito Passivo para apropriação de créditos de ICMS, não constituem componentes previstos na legislação para integrar a base de cálculo nas operações de transferências para o estabelecimento do autuado, certo que, regra geral, apenas matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra são admitidos para tal finalidade.

Isto posto, à luz de tudo o quanto trazido aos autos, não há como afastar a regra geral do caso concreto, eis que de outra forma estaria absolutamente inalcançável a aplicação da norma que hoje vige.

Quanto à inconstitucionalidade suscitada, registro que por força de comando regulamentar, tal análise é vedada a este CONSEF.

Portanto voto pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário.

## VOTO DIVERGENTE

O presente Auto de Infração foi lavrado contra o contribuinte sob a acusação de utilização indevida de crédito nas operações interestaduais de transferência com base de cálculo fixada no Estado de origem, superior à estabelecida na Lei Complementar nº 87/1996. Trata-se de operações com mercadorias fabricadas por estabelecimento de mesma titularidade da autuada.

O Recorrente alegou quanto ao mérito, que o custo da mercadoria alcança toda a matéria prima, material secundário, mão-de-obra, acondicionamento além de todos os demais custos incorridos na produção da mercadoria, inclusive aqueles glosados pelo fisco no presente auto de infração, uma vez que todos eles compõem o custo da mercadoria industrializada pela Recorrente.

A este julgador não há dúvida que a tributação dessas operações deve seguir o disposto no Inciso II do §4º do art. 13 da LC 87/96, àquela que determina os custos permitidos para compor a base de cálculo da operação, os quais sejam: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, pois resta claro que os produtos foram produzidos no estabelecimento de empresa Matriz ou Filial da autuada. Desta forma, em toda e qualquer transação que envolva os produtos fabricados por estabelecimentos Matriz e Filiais, entre esses estabelecimentos, deverá ser seguido a orientação legal ora citada.

Dessa forma, não tenho como acatar a tese da Recorrente que sem embasamento requereu que fossem considerados todos os custos incorridos na produção, pois sabemos que na rubrica de “custos” constam todos os valores pagos, necessários para produção das mercadorias, mas que nem sempre se adequa aos conceitos estabelecidos na legislação estadual como permissivo de crédito.

Todavia, em seu voto, o i. Relator, não assistiu razão ao Recorrente no que se refere ao direito de creditamento quanto à energia elétrica e por este motivo me manifesto contrário a condução de seu voto, pelas razões que exponho.

A energia elétrica consumida em um estabelecimento industrial constitui elemento indispensável à consecução de seu processo fabril e, nesta condição, preenchem os requisitos do conceito previsto no mencionado dispositivo legal, qual seja, o Art. 93, §1º, Inciso I e alíneas do RICMS/BA, estes que tratam das hipóteses de crédito para as mercadorias destinadas a industrialização, produção, dentre outras, que sejam consumidas nos processos ou integrem o produto final.

Pela função desempenhada pela energia elétrica em um processo industrial, entendo que esta deve sim ser tratada como material secundário ou como insumo indispensável face à participação direta do custo de produção, sendo totalmente consumida no processo produtivo, a despeito de não integrar fisicamente o produto em fabricação, o que é uma verdade, o certo é que sem a sua participação sequer pode ser iniciado e menos ainda concluído o processo fabril, dada a sua total essencialidade como fonte de energia que é e que por isso mesmo adentra inafastavelmente o conceito de custo de produção.

A Lei Kandir é inespecífica nesse sentido, a falta de conceitos em lei nacional dá margem para que cada um dos Estados afirme-se apto para legislar sobre a matéria, com base nos arts. 24, I, e 155, II da Constituição Federal, e regulamentar a matéria por meio de atos infralegais, inclusive decretos.

Consequentemente, é comum que cada Estado fixe aqueles conceitos segundo os interesses econômicos dos entes federativos que integram: por um lado, nos denominados “estados produtores”, busca-se conferir-lhes um maior alcance, com o efeito de ampliar a base de cálculo do ICMS e elevar a arrecadação do tributo nas saídas interestaduais; por outro, nos “estados consumidores” a interpretação é restritiva, com resultado na redução do crédito fiscal transferido e aumento nas respectivas receitas.

Na maior parte dos casos, a controvérsia no tratamento legislativo do tema envolve o alcance do “custo da mercadoria produzida” e a definição de cada um dos elementos – matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento – que servem para delimitá-lo.

Não há lógica em sustentar que o Estado da Bahia concede o crédito fiscal da energia elétrica em sendo consumida no processo produtivo, entretanto não aceita classificá-la como custo direto na fabricação do produto quando das transferências interestaduais.

Por derradeiro, ao interpretar a sistemática dessas disposições legais, entendo que assisti razão ao Recorrente neste aspecto, por considerar a energia elétrica vinculada ao processo fabril, que se constitui como elemento a ele essencial e indispensável na condição de produto secundário, inexistindo ofensa ao artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96. Assim sendo, este custo deve compor a base de cálculo das transferências, resultando no direito ao crédito do ICMS destacado na documentação de aquisição.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.3067/16-4**, lavrado contra **PEPSICO DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$384.280,78**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: José Carlos Barros Rodeiro, Marcelo Mattedi e Silva, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Tiago de Moura Simões e Luís Augusto Fernandes Dourado.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de junho de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR

TIAGO DE MOURA SIMÕES - VOTO DIVERGENTE

LEONARDO MOTA COSTA RODRIGUES – REPR. DA PGE/PROFIS