

**A. I. Nº** - 206891.0031/15-0  
**AUTUADO** - BRF S.A.  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO E  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 28/09/2016

#### 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0155-01/16

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração comprovada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 16 de dezembro de 2015 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 8.715.749,23, bem como multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

INFRAÇÃO 01. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em Lei Complementar, Convênios e Protocolos, constando da mesma a informação complementar de: *“trata-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, tudo em conformidade com detalhamento no próprio corpo deste Auto de Infração. Operação com produtos industrializados pela própria Autuada”*. E mais adiante: *“Auditoria apenas para o exercício de 2011 – base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados, que foram tão somente produzidos (fabricados) pela empresa ou pelos respectivos remetentes, superior ao estatuído no art. 13, §4º, inciso II, da LC 87/96”*.

Tempestivamente, a autuada, por meio de seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 83 a 98, onde argüi em sua defesa, após firmar a sua tempestividade e breve síntese dos fatos, entender equivocado o entendimento do Fisco, quanto à base de cálculo do ICMS fixada pela legislação dos Estados de origem – local dos estabelecimentos remetentes – mostrar-se-ia superior àquela determinada pela Lei Complementar nº 87/96, de modo que o aproveitamento dos créditos pelo estabelecimento autuado, situado no Estado da Bahia, teria ensejado o recolhimento a menor do imposto ao Erário Baiano, durante o período de janeiro a dezembro de 2011.

Conforme aduzido pela autuação, a metodologia de apuração da exigência fiscal pautou-se na comparação entre os elementos integrantes da base de cálculo do ICMS, os quais se encontram descritos no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, e os elementos que foram considerados pela empresa para a composição da base tributável nas operações, de acordo com a legislação dos Estados de origem, sendo verificado que a mesma, supostamente, considerara para fins de composição do custo das mercadorias transferidas (base tributável do ICMS na hipótese) elementos que não estariam identificados na Lei Complementar nº 87/96 (“depreciação”, “energia elétrica”, “manutenção” e “outros custos indiretos”), unicamente por estarem discriminados em rubricadas específicas na planilha disponibilizada à Fiscalização.

Acreditando que houve supervalorização da base de cálculo das mercadorias por ela transferidas, com fundamento unicamente na formatação das planilhas fornecidas ao Fisco, a Autoridade Fiscal lançou o ICMS, calculado sobre a diferença de base de cálculo alegadamente maior.

Assinala que a presente autuação se revela absolutamente improcedente, na medida em que não há qualquer indício de supervalorização da base de cálculo do ICMS no procedimento por ela adotado, pois o método de apuração de custo das mercadorias obedeceu rigorosamente às disposições taxativas do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, especialmente em relação à rubrica “energia elétrica”, a qual se refere à energia elétrica adquirida para emprego no processo industrial do estabelecimento autuado, que, segundo o artigo 20 c/c o artigo 33, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, é considerada matéria prima ou produto intermediário.

Ao seu entender, pois, o posicionamento manifestado no Auto de Infração constitui grave violação ao princípio da não cumulatividade, na medida em que o ICMS creditado foi apurado pelo estabelecimento remetente no regular cumprimento à legislação do Estado de origem, conforme demonstrará.

Após reproduzir o teor do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, chama a atenção para o fato de a base de cálculo do ICMS nas operações retratadas na autuação é composta pela soma dos custos da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, em conformidade com a determinação legal.

Assevera que com base na referida definição, o Fisco constatou, a partir das informações prestadas acerca da formação do custo das mercadorias, que a mesma teria incluído na composição da base tributável do ICMS itens não previstos no anteriormente citado artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96: encargos de depreciação, manutenção, energia elétrica e outros custos indiretos.

Diz que a autuação foi traída pela forma com que os elementos de custo utilizados nas operações em questão foram indicados na documentação disponibilizada à Fiscalização.

Concorda com os autuantes que a definição dos fatores de custo que compõem a base tributável do imposto é taxativa, e, desta forma, afirma que as rubricas “depreciação”, “manutenção” “energia elétrica” e “outros custos indiretos”, indicadas nas planilhas entregues ao Fisco, integram os elementos definidos na Lei Complementar nº 87/96, estando às mesmas segregadas naquela documentação apenas por questão gerencial da empresa.

E mais: a apuração da base de cálculo do ICMS definida pelo artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, qual seja, “o custo da mercadoria produzida”, possui como fonte a teoria contábil, especificamente a disciplina relacionada à formação do custo de produção industrial, e neste sentido, a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76) determina expressamente em seu artigo 177, que a escrituração contábil das companhias deva ser procedida em obediência aos princípios e práticas contábeis uniformes e comumente aceitas, na forma da redação abaixo:

*“Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.” (g.p.)*

Seria certo, ao seu entender, que o método de avaliação de custo próprio e adequado às sociedades por ações, em respeito às boas práticas contábeis e à Lei de regência destas sociedades, é aquele classificado como Método de Custeio Real por Absorção. Segundo assevera SÉRGIO DE IUDÍCIBUS, na forma da transcrição trazida.

Externa entendimento de que todos os custos direta e indiretamente relacionados aos produtos fabricados devem ser considerados na quantificação do custo total, para fins de composição da base de cálculo do ICMS, o que não significa reconhecer, por outro lado, que tal procedimento extrapole os elementos de custo identificados no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 (matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), diante do fato de que pois o custo com matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento

compreende diversos outros fatores de composição, dentre os quais aqueles utilizados na formação da base de cálculo do ICMS.

Assegura que se assim não fosse, estar-se-ia reconhecendo, ao mesmo tempo, que o artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, estabelece sistemática de apuração de custo totalmente estranha às normas gerais contábeis e à própria legislação federal de regência, e teria o legislador federal, na redação do aludido dispositivo legal, alterado a definição e o alcance de conceito e forma proveniente do direito privado, para definição da base de cálculo do ICMS em operações de remessa interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, afrontando, assim, o disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional, igualmente copiado.

Desta forma, uma vez que a Lei Complementar nº 87/96 não criou nova forma de apuração contábil de custo, prevalecendo o Método de Custeio Real por Absorção, observa dever-se buscar na legislação do Imposto de Renda, que disciplina no âmbito tributário os métodos de apuração de receitas, despesas e custos, os fatores a serem considerados para composição do custo de produção, sempre tendo em mente que tais fatores integram o rol taxativo previsto no aqui tratado artigo 13, § 4º, inciso II, invocando, para tal, o artigo 290 do RIR/1999, também transcrito.

Assim sendo, afirma que a planilha de custos apresentada à Fiscalização Baiana contém nada mais do que os fatores de composição do custo de produção apurados com base no Método de Custeio Real por Absorção, nos termos definidos pela teoria geral da contabilidade, Lei nº 6.404/76 e artigo 290 do RIR/1999, os quais, por sua vez, estão necessariamente inseridos na regra prevista no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, pois esta repita-se, não inovou (e nem poderia) qualquer forma ou conceito de direito privado.

No tópico seguinte, aborda que sem precisar recorrer à teoria contábil, demonstrará que a própria legislação de regência do ICMS reconhece, de maneira inequívoca, que a energia elétrica consumida no processo industrial do estabelecimento é classificada como matéria-prima ou material-secundário, conforme sua utilização, ao garantir-lhe o direito ao crédito do imposto pela entrada, consoante prescrevem os artigos 20 e 33, inciso II, da Lei Complementar nº 86/97, cujo teor reproduz.

Por tais disposições normativas, posiciona-se no sentido de que a energia elétrica é considerada matéria-prima quando a mesma for empregada na produção de uma nova espécie, pela transformação dela em outra, ou, material secundário (produto intermediário), na hipótese de, ainda que não se transforme em outro produto, ser integral e diretamente consumida no processo fabril, e sendo empresa dedicada à indústria agrícola, voltada para o setor de processamento de alimentos em geral, conforme artigo 3º de seu Estatuto Social, e que, por isto, utiliza em seu processo produtivo grande quantidade de maquinário, assim como de diversos componentes eletrônicos responsáveis pela produção, controle e acondicionamento dos alimentos que industrializa.

Além de nutrir o maquinário em geral, a energia elétrica que adquire também se mostra indispensável para a conservação dos produtos durante o processo industrial, conforme exigido pela legislação sanitária federal, atendendo aos rigorosos padrões de qualidade determinados pelo Departamento de Inspeção de Produtos de Origem Animal – DIPOA, da Secretaria de Defesa Agropecuária do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, ou seja, adquire energia elétrica no intuito de impulsionar o seu processo produtivo. De outra forma, seria impensável realizar as atividades inerentes ao seu objeto social, invocando lição doutrinária de SACHA CALMON NAVARRO COELHO e MISABEL ABREU MACHADO DERZI.

Demonstra perplexidade o fato de os Autuantes terem deixado de considerar como matéria prima ou material secundário a energia elétrica classificada como custo de produção pelo estabelecimento remetente, sendo tal fato é mais uma demonstração de que as Autoridades Fiscais não souberam avaliar do ponto de vista legal e contábil os elementos que compuseram o custo de produção, constantes da planilha por elas entregue à Fiscalização.

Aduz que de acordo com os anteriormente reproduzidos artigos 20 e 33, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar nº 87/96, a energia elétrica consumida no processo industrial é considerada matéria-prima ou material secundário, não podendo a Administração Tributária da Bahia entender de modo diverso.

A seguir, aborda que, conforme já registrado, nas transferências de mercadorias entre os seus estabelecimentos localizados em outros Estados para a Bahia, apura e recolhe o ICMS nos exatos termos fixados pelas legislações de cada Ente, e na visão fiscal, ao proceder desta forma e aproveitar-se dos créditos decorrentes da entrada das mercadorias no estabelecimento situado em Salvador, causaria prejuízos ao Tesouro Baiano, pois a base de cálculo do imposto, apurada conforme determinação contida nos Regulamentos Estaduais do ICMS, mostrar-se-ia supervalorizada.

Assinala que a adoção ou não de base de cálculo superior ao permitido pela Lei Complementar nº 87/96, o que se admite apenas para fins de argumentação, não pode malversar a aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade, pois agiu em estrita conformidade com a legislação dos Estados de origem, recolhendo o ICMS devido nas operações praticadas.

Tal princípio da não-cumulatividade, insculpido no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, lhe confere o direito de creditar-se do ICMS destacado, não sendo aceito qualquer restrição imposta exclusivamente por órgãos fazendários, e neste sentido a lição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA transcrita, se coaduna com tal raciocínio.

Fala que nenhum dos dispositivos citados no Auto de Infração como infringidos tem o condão de vedar, considerar indevido ou, ainda, determinar o estorno dos créditos destacados em documento fiscal idôneo e calculado de acordo com a legislação em vigor no Estado de origem, e a propósito, a Constituição Federal estabelece, no inciso I, do parágrafo segundo, do artigo 155, as características do imposto, associando a redação com a insculpida no artigo 20, da Lei Complementar nº 87/96 (transcrita).

Desta forma, posiciona-se no sentido de que tem o contribuinte o dever/direito de escriturar e lançar o imposto devido pelas entradas de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e o de escriturá-lo nos livros fiscais próprios, para abater do imposto cobrado nas saídas das mercadorias efetuadas pelo seu próprio estabelecimento, sendo o direito ao creditamento do montante integral não se apresenta condicionado à eventual entendimento do Fisco Baiano sobre a correção da base de cálculo apurada na operação anterior na forma da legislação aplicável, mas somente à idoneidade da documentação, conforme estabelece o artigo 23, da Lei Complementar nº 87/96.

Observa no âmbito do Estado da Bahia, inexistir qualquer norma vedadora do aproveitamento do crédito na hipótese dos autos, além do que o artigo 22, da Lei Complementar nº 87/96, foi vetado, o que demonstra definitivamente a impossibilidade de se glosar os créditos apurados na autuação fiscal.

A sua redação original previa, expressamente, a possibilidade de glosa de créditos apurados de forma diversa da estabelecida por lei complementar, reprisando seu texto, destacando que, no entanto, considerando a manifesta e indesejável insegurança jurídica que seria provocada, o Presidente da República houve por bem vetá-la, não admitindo a sua entrada em vigor no ordenamento jurídico, oportunidade na qual pontua trecho das razões de veto, contida na Mensagem de Veto nº 869, publicada no D.O.U. de 16/09/1996, na página 18.275.

Por esta razão, afirma se revelar inviável a manutenção do Auto de Infração discutido, pois glosar créditos calculados nos termos da legislação aplicável à operação realizada causa, indubitavelmente, inaceitável insegurança jurídica e contrariedade ao interesse público.

Por último, à vista da complexidade da matéria ora debatida, a qual envolve aspectos contábeis relacionados à apuração do custo de produção e seu método de quantificação, bem como da significativa documentação fiscal analisada pela Fiscalização ao longo do procedimento apuratório, entende imprescindível para o correto deslinde da demanda a realização de perícia

contábil, como prova eficaz para o afastamento da exigência fiscal ora discutida.

Justifica que tal afirmativa vai de encontro ao princípio da verdade material, o qual impõe ao processo administrativo fiscal o dever de apreciação de todos os meios de prova possíveis, ainda que os mesmos não tenham sido juntados aos autos pelas partes que compõe a demanda, destacando lição doutrinária, representada por James Marins.

Garante inexistir hipótese na qual é autorizada a mitigação da busca da verdade material em sua exata extensão, porquanto se trata de dever da própria Administração. Neste sentido é a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, cujo texto transcreve.

Desta forma, nos termos do artigo 145, parágrafo único, do Decreto nº 7.629/1999, requer a realização de perícia a fim de comprovar a correta composição da base de cálculo do ICMS nas operações descritas no lançamento, atestando, por conseguinte, a legalidade dos créditos aproveitados, indicando Assistentes Técnicos.

Finaliza, requerendo o julgamento pela improcedência Auto de Infração com o cancelamento integral da exigência fiscal a que o mesmo se refere, uma vez entender legítimo o direito ao crédito de ICMS escriturado pelo estabelecimento.

Protesta, ainda, pela produção de prova documental suplementar, em razão da complexidade da matéria ora em debate, assim como em respeito ao princípio da verdade material que norteia o processo administrativo fiscal.

Em anexo, formula quesitação dirigida aos peritos, em caso de deferimento do pedido.

Informação fiscal prestada às fls. 129 a 158 por dois dos autuantes, tece considerações iniciais acerca do motivo da autuação, desenvolvendo raciocínio que passa pela Constituição Federal, Lei Complementar nº 87/96, especialmente o artigo 13.

Para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal, entendem imprescindível analisar as diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações.

Transcrevem o teor do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "i", complementando-o com o texto da Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, I e II, o qual prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ou ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (inciso II).

Citam, a título de exemplo, que gastos de energia elétrica, depreciação e “gastos gerais de fabricação” deem ser expurgados para efeito de se calcular a base de cálculo nas transferências, e isso não ocorrendo, subsequente o estorno do crédito.

Falam que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa, na qual consta a discriminação dos custos de produção por código de produto, incluindo matéria-prima, ingrediente, material secundário, embalagem, recuperações, mão-de-obra, depreciação, manutenção, energia e outros custos indiretos.

Assim sendo, em consonância a Lei Complementar, bem como decisão do STJ, expurgaram os seguintes itens: depreciação, manutenção, energia e outros custos indiretos, por não serem parte integrante das rubricas listadas na mencionada Lei Complementar, elaborando o demonstrativo da autuação.

Destacam decisões deste Órgão, em amparo do procedimento fiscal, transcrevendo Ementas diversas, bem como trechos de votos nos quais, inclusive figuram as empresas Sadia S.A., a própria BRF S.A.

Agregam, também decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF), ressaltando que em momento algum os cálculos e valores apresentados foram contestados

pela defesa.

Para a alegação defensiva de que deve ser considerado o custo total ou todos os gastos incorridos na produção, informam que a empresa formou a sua base de cálculo para as operações de transferência de produtos industrializados, com a inclusão de todos os custos de produção, trazendo, mais uma vez diversas decisões deste Órgão no sentido contrário da pretensão defensiva.

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

Transcrevem entendimento doutrinário a respeito da obediência da apuração dos custos das transferências, em relação ao comando normativo, representado por Marco Alexandre Freitas.

Chamam a atenção para o disposto no artigo 146, inciso III da Constituição Federal, e em consonância com tal regramento o Código Tributário Nacional (CTN), em seus artigos 109 e 110, cuja transcrição realizam, especialmente a expressão, com o “*fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção*”, e o fato do instituto de direito privado ter sido “*importado*” pelo direito tributário, sem qualquer deformação ou transfiguração, mantendo a mesma conformação.

Inferem, daí, que se o direito tributário, por meio de Lei Complementar poderia fixar e determinar a base de cálculo dos impostos previstos na Carta Magna, tivesse a intenção de alterar a identidade de instituto da ciência contábil ou de direito privado, teria que ser de modo expresse, socorrendo-se da doutrina, para embasar tal raciocínio, a exemplo de Luciano Amaro, Aliomar Baleeiro e Sacha Calmon Navarro Coelho.

Afirmam que diante do silêncio da regra tributária, buscaram nas normas de direito privado a necessária guarida para solucionar tal demanda, sendo tal procedimento perfeitamente correto, fazendo referência a trabalho elaborado pela Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, devidamente reproduzido em trechos.

Adentram, a seguir, nas definições dos itens constantes na Lei Complementar, iniciando pela matéria-prima, mão-de-obra, sobre a qual tecem diversas considerações sobre natureza, conceito, para concluírem que nada pode justificar a alteração deste conceito, imergindo, a seguir na análise de frete CIF, e a sua exclusão dentre os itens listados na Lei Complementar. (Muito embora esta discussão não tenha sido abordada na defesa, sequer figura na peça apresentada pela autuada – observação do relator).

Registram o entendimento do STJ no sentido de que energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria prima ou material intermediário, transcrevendo o teor de resposta a consulta formulada por contribuinte do Estado do Paraná a respeito da inclusão na base de cálculo do imposto, de outros elementos, que não os listados no multimencionado artigo 13 da Lei Complementar, a exemplo de depreciação dos bens do ativo imobilizado.

Ressaltam, que mesmo não mencionado pela empresa, convém tecer considerações acerca da legislação do Estado de Minas Gerais e Minas Gerais a respeito da matéria, inclusive com amparo doutrinário, na figura de Celso Antônio Bandeira de Melo.

Indicam que poucos Estados da Federação, a exemplo de Minas Gerais, Paraná e Bahia, têm enfrentado tais análises, trazendo decisões que favorecem o seu entendimento a respeito da matéria, bem como a jurisprudência do STJ e STF no mesmo sentido, qual seja, o de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita, quanto a definição e extensão da base de cálculo dos impostos.

Passam a seguir, a analisar a questão da energia elétrica, asseverando que, regra geral, a mesma é contabilizada como despesa ou “outros custos de produção”, em conta distinta de matéria-prima, embalagem e material secundário, pois a rubrica “compra de insumos”, de acordo com determinação da Receita Federal do Brasil (RFB), deve ser preenchido somente com estes elementos, deixando a energia elétrica de fora, expressamente, motivo pelo qual a mesma não pode integrar a base de cálculo do imposto, trazendo cópia do registro feito pela própria empresa, sucessora da Perdigão Agroindustrial S. A., na sua contabilidade.

Reiteram, mais uma vez, o entendimento pacificado neste Conselho de Fazenda quanto a discussão ora travada, em julgamento da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF 0082/12-12 (transcrito em trechos), além de Parecer da Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado da Bahia, datado de 29 de dezembro de 2014, igualmente inserida em trechos.

Finalizam, abordando tópico acerca “*da dispensa ou redução de multa e a questão da Instrução normativa referenciada no corpo do Auto de Infração*”, invocando os artigos 96 e 100 do CTN, bem como reportam-se ao artigo 167, inciso III do RPAF/99, colocando, mais uma vez, a impropriedade do alargamento do conceito contido na Lei Complementar, como deseja o contribuinte.

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, mencionando trecho doutrinário de Aliomar Baleeiro e lição de Gilmar Mendes.

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

Com esboço no que foi exaustivamente demonstrado, traz à baila o que pode ocorrer na prática, terminando com uma simples indagação: caso uma empresa (contribuinte) seja selecionada pelo Fisco de determinada unidade federada para a realização de auditoria fiscal-contábil e o preposto do Estado venha a identificar (como ocorreu neste caso dos autos) que, nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, o valor da base de cálculo do ICMS está maior que a fixada na Lei Complementar nº 87/96, não seria legítima, portanto, a adoção de procedimento de fiscalização para efetivação da glosa ou estorno de crédito fiscal indevido? Trazem ensinamento de Hans Kelsen.

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

Reafirmam que o legislador adotou um comando bastante específico, qual seja o da não admissão de nenhum outro tipo ou elemento de custo de produção além dos elencados no dispositivo legal, i.e., matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento, e que os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., podem e devem ser expurgados

para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando ou possibilitando, como mencionado alhures, o subsequente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

Entendem patente que o não cumprimento do regramento expresso na referida Lei Complementar 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal), e que os contribuintes ou as empresas que não se enquadrarem nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Assim, em face do exposto, um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, I e II da Lei Complementar nº 87/96 conduz inequivocamente à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais tratadas neste trabalho.

Por tais razões, entendem que o lançamento deva ser julgado procedente, não se acatando a alegação defensiva.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em Lei Complementar, Convênios e Protocolos, sendo tais transferências oriundas de estabelecimentos industriais.

Inicialmente, não acolho o argumento de que violado o princípio da verdade material, vez ser sabido que o processo administrativo tributário deve obedecer a diversos princípios, dentre os quais, este se apresenta como um dos de maior relevância.

Isso diante do fato de que o processo administrativo sempre busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários, decorrendo o mesmo do princípio da legalidade e, também, do princípio da igualdade. Busca, de maneira determinada, o convencimento da verdade que esteja mais próxima da realidade dos fatos.

Devem ser considerados todos os fatos e provas novos e lícitos, ainda que não tragam benefícios à Fazenda Pública ou que não tenham sido declarados. Essa verdade é apurada no julgamento dos processos, de acordo com a análise de documentos, dos elementos, perícias técnicas e, investigação dos fatos. Através das provas, busca-se a realidade dos fatos, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos. Neste sentido, deve a administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível prolatar uma decisão justa.

No processo, são três as verdades: aquela descrita no lançamento pela autoridade fiscal, com base em elementos de provas; a verdade descrita na impugnação do contribuinte, da mesma forma embasada em provas; e a verdade do julgador, a qual deve prevalecer, e para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A este incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

Sobre o tema, Hely Lopes Meirelles assim se manifesta: *“O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade julgadora ou processante tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve cingir-se às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até o julgamento final, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou*



*decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela*”. (Direito Administrativo Brasileiro, 37ª edição. São Paulo: RT, 2011, p. 581).

No Direito Tributário, tal princípio é largamente utilizado, pois, inclusive quanto à utilização de prova documental oriunda da escrita contábil do próprio contribuinte e das declarações por ele prestadas ao Fisco. A prova documental poderá ser validada pelo documento a que se aproveite o conteúdo, mas também poderá ser rejeitada por irregularidade em sua construção ou pelo meio de sua obtenção. Em termos processuais, o instrumento hábil para esta descaracterização da prova seria o incidente de falsidade. O sujeito passivo, entretanto, sequer contesta a veracidade das informações fornecida pelo mesmo ao Fisco.

Ao curso de toda a tramitação do feito, a empresa teve não só conhecimento de todos os atos processuais, como a oportunidade de exercer o contraditório, e produzir as provas que entendesse necessárias, além do que o processo se encontra fartamente documentado no sentido de embasar a acusação fiscal.

Analisando o processo, verifico que todos os direitos e garantias quanto ao exercício da ampla defesa foram observadas em seu curso, prova disso é que nesse momento analisamos a argumentação do sujeito passivo, razão pela qual também não se há de falar em violação a qualquer dos princípios do processo administrativo tributário.

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

Quanto ao pedido de perícia formulado, indefiro nos termos não somente dos argumentos apreciados anteriormente ao abordar o princípio da verdade material, como, de igual forma, nos termos do artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/99), o qual preceitua que tal pedido será indeferido quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, e for desnecessária em vista de outras provas produzidas.

No caso concreto, as provas carreadas aos autos são necessárias e suficientes para a análise do feito, além de prescindirem de conhecimento técnico para o deslinde da matéria.

Frente a tais argumentos, e contrariamente ao entendimento exposto pela defendente, entendo que seus pleitos não podem ser acolhidos.

Adentrando ao mérito, tal matéria tem sido exaustivamente debatida neste Conselho, o qual tem firmado posição consolidada, inclusive outros lançamentos já foram julgados, podendo destacar os Acórdãos CJF Nº 0357-12/09, CJF Nº 0408-13/13 e CJF Nº 0010-11/10, todos relativos a autuações de mesmo móvel, sendo que neste último, a defendente também figura como autuada, em discussão relativa à mesma matéria.

Na infração, observo que a matéria objeto do presente lançamento de ofício já foi exaustivamente debatida por este órgão julgador, repita-se, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma **expressa e restritiva** determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Sabido é que a Constituição Federal de 1988 determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para este tributo, demonstrando também a preocupação de que determinadas matérias não fossem tratadas por via de leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, o que poderia, aí sim, criar conflitos entre tais entes e insegurança jurídica para os contribuintes, ou seja, ela atribuiu à lei complementar o importante papel de fixar os pilares sobre os quais deveriam se apoiar a instituição e a arrecadação do ICMS. No que se refere ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, da CF/88, determina:

“Art. 155.

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) Fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.

Importante ressaltar aqui, que o verbo empregado pelo constituinte para estabelecer a competência da Lei Complementar em matéria de base de cálculo: “fixar”, o qual, segundo o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa (Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, século XXI. São Paulo: Nova Fronteira, 1999. Verbetes próprios. Versão eletrônica), significa “*determinar, prescrever, firmar, assentar, estabelecer, tornar firme, estável*”. E se fizermos a consulta da palavra determinar, teremos que tal palavra significa “*delimitar, fixar, definir, precisar, decretar, especificar*”, não sendo sinônimo de exemplo ou exemplificar.

Dentre estas matérias, elencadas expressamente no artigo 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS, sendo que tal disposição constitucional, a qual regula este imposto, guarda total simetria com o comando inserto no artigo 146 da CF/88, que, ao tratar dos “princípios gerais” do sistema tributário, prevê:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; ”.

Percebe-se a harmonia do texto constitucional ao prescrever as atribuições da Lei Complementar em matéria tributária, tanto no âmbito geral (encampando todos os tributos), quanto no específico, relacionado ao ICMS, posto que, em ambas as hipóteses, referem que à lei complementar compete “definir” ou “fixar” a base de cálculo.

Existe, com especial ênfase no campo do ICMS, a clara intenção constitucional de eliminar os conflitos de competência, realçando o caráter nacional do imposto.

Parece indiscutível que a CF/88 reservou à lei complementar a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Legislativo e o Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.

Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no § 4º do Art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, dos quais nos interessa, especificamente, aquela contida no seu § 4º, que diz respeito às transferências realizadas por estabelecimento fabricante do produto objeto da remessa para outro estabelecimento do mesmo titular:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

(...)

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;”

Dessa forma, observa-se que a base de cálculo se submete ao regime da reserva legal - reserva de lei complementar, por força do comando constitucional, e não poderia ser diferente.

No tocante à alegação usualmente utilizada em casos semelhantes, de que tal redação seria meramente exemplificativa (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), sendo que quanto à aplicabilidade deste regramento, observo que já se encontra pacificado ao âmbito da doutrina, bem como na jurisprudência que tais rubricas são

exaustivas, não admitindo interpretação extensiva em qualquer situação, e de qualquer outro sentido.

Além disso, o comando contido no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é específico e taxativo, não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, outros custos relativos, por exemplo, a manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia elétrica, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme constante do lançamento tributário realizado.

Por tais razões, não posso concordar com tal arguição, não a acolhendo.

Relevante, por pertinência, mencionar também, decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisão proferida no RE n.º 707.635-RS ao decidir que *“a fixação da base de cálculo do produto industrializado para fim de ICMS, quando sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, §4º, II, não pode ser modificado por regra estadual”*.

Diante de tal posicionamento, mostra-se cristalino que a jurisprudência dos órgãos de cúpula do nosso Judiciário é unânime em reconhecer a submissão das normas infraconstitucionais à lei complementar veiculadora de *“normas gerais de direito tributário”*, especialmente no que se refere à base de cálculo.

Por outro lado, a limitação legal existente para determinação da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não fere o princípio da não cumulatividade deste tributo, conforme alegação defensiva, vez que tal princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por “Lei Complementar”, consoante disposição do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”, da Constituição Federal, conforme já observado anteriormente.

Impende abordar que se a própria Lei Complementar 87/96, ao determinar taxativamente a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não se há que falar em afronta ao princípio da não cumulatividade.

Dessa forma, na hipótese do remetente ter destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto nos artigos 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VII do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, sendo que agindo da maneira como a autuada vem se pautando impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a tais artigos regulamentares que assim regem a matéria:

*“Art. 93 Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*(...)*

*§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:*

*(...)*

*II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.*

*Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:*

*(...)*

*VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;”.*

Ante a hipótese de o remetente ter destacado ICMS em valor superior ao devido, por ocasião da

realização de operação de transferência de mercadorias em operações interestaduais, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o imposto devidamente destacado na nota fiscal, só pode gerar crédito ao destinatário das mesmas, respeitando o limite legal estabelecido.

Por outro lado, eventual discussão encetada relativa aos conceitos de crédito físico e financeiro, não guarda pertinência com o tema, vez que os créditos fiscais destacados nos respectivos documentos que acobertavam as operações estão sendo acatados, respeitada a limitação legal.

Assim, as alegações postas não procedem, tendo a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular a devida e necessária base legal, em razão da Lei Complementar 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, na forma apurada pelo autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF) que é mera despesa operacional, frise-se – energia, combustível, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal.

Em conclusão, o crédito apropriado pela autuada é indevido, porquanto incorporou somas referentes a custos não autorizados pela Lei Complementar. Malgrado ser estadual a competência legislativa do ICMS, não é menos verdade que a legislação tributária de cada Estado deve guardar estrita obediência às regras e limites exarados pela norma complementar, e pela Constituição Federal, conforme se extrai de decisão do STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 707.635-RS, pela sua 1ª Turma, tendo como Relator o Ministro José Delgado, publicado no DJ em 13 de junho de 2005, já mencionada anteriormente:

*“TRIBUTÁRIO. ICMS. ARROZ BENEFICIADO. PRODUTO INDUSTRIALIZADO. TRANSFERÊNCIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE. BASE DE CÁLCULO.*

- 1. A definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da CF.*
- 2. A fixação da base de cálculo de produto industrializado para fim de ICMS, quando sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, § 4º, II, não pode ser modificado por regra estadual.*
- 3. Arroz beneficiado é produto industrializado.*
- 4. A base de cálculo do ICMS, quando o arroz industrializado é enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte em outro Estado é o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.*
- 5. Impossibilidade de pauta fiscal.*
- 6. Homenagem ao princípio da legalidade.*
- 7. Recurso do Estado do Rio Grande do Sul improvido.”*

E em conclusão, transcrevo parte do voto então proferido, relativo a tal tema:

*“Sobre o assunto, em debate, há de se considerar que:*

- a) a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da CF;*
- b) a LC nº 87 de 13.09.96, em seu art. 13, impera de modo absoluto, não podendo lei estadual reduzir ou ampliar o seu alcance;”*

A exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular a devida e necessária base legal, em razão da Lei Complementar 87/96 especificar quais sejam, quer de produtos transferidos por industrial, quer por Centro de Distribuição.

Da mesma forma descabe qualquer possível alegação relativa a inobservância do princípio da

não cumulatividade, pois o crédito fiscal que se está a glosar é unicamente aquele que excede à previsão legal, sendo aquela parcela que se encontra adstrita aos limites impostos pela Lei Complementar devidamente respeitados, bem como nos termos contidos no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, diante do fato de que ele pode tanto ser considerado como princípio constitucional quanto como técnica de apuração do valor a ser tributado.

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

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

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

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

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

A respeito da inclusão, como defende a empresa autuada, da inclusão da energia elétrica na apuração da base de cálculo do imposto, para efeito de transferências interestaduais, teço ligeiras considerações.

A primeira delas é a de que a base de cálculo se submete ao regime da reserva legal, ou seja, reserva de Lei Complementar, por força do comando constitucional, e não poderia ser diferente, conforme já visto linhas acima. No tocante ao posicionamento adotado por alguns doutrinadores de que tal redação seria meramente exemplificativa (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), quanto à aplicabilidade deste regramento, observo que já se encontra pacificado ao âmbito da doutrina, bem como na jurisprudência que tais rubricas são exaustivas, não admitindo interpretação extensiva em qualquer situação, e de qualquer outro sentido. Ao amparo de tal assertiva, posso mencionar decisão do Supremo Tribunal Federal, exarada no RE n.º 79452-RS, conforme voto do Min. Marco Aurélio Melo: “... *obviamente que se o legislador quisesse tratar os elementos de custo definidos no Art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 como exemplificativos, a boa técnica legislativa indicaria a adoção dos vocábulos ou expressões ‘tais como’, ‘a exemplo de’, e nunca adotaria a expressão ‘assim entendido como’*”. Além disso, o comando contido no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é específico e taxativo, não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, outros custos relativos, por exemplo, a manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia elétrica, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme constante do lançamento tributário realizado.

Destaco, também, por oportuno, trecho do voto vencedor proferido ocasião do julgamento de semelhante teor, pela Egrégia 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que resultou no Acórdão CJF 0097/11-14, no qual o mesmo tema foi discutido, contra a mesma empresa (BRF sucessora de Perdigão Agroindustrial):

*“Quanto ao argumento de que o gasto com energia elétrica consumida no processo produtivo deve compor a base de cálculo das operações de transferências, na condição de insumo, verifico que embora um dos julgadores da primeira instância tenha proferido voto divergente manifestando entendimento de que a energia elétrica consumida no processo industrial deve integrar o custo de produção “na condição de produto secundário”, o relator fundamentou que nas decisões proferidas pelo STJ, firmou jurisprudência no sentido de que não representa insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, “quando não se incorpora nem é consumido em contato direto com o produto, enquadrando-se como bens de uso e consumo”.*

*Observe que este entendimento é prevalente nas decisões emanadas por este Conselho, conforme Parecer opinativo exarado pela PGE/PROFIS neste processo, o que considero correta a apreciação da 1ª JF. Por fim, com relação à alegação de que o Parecer da PGE/PROFIS “não se tornou transparente” para a empresa, verifico que o mencionado Parecer exarado em 20/03/09 reporta-se a interpretação quanto à energia elétrica se considerada “material secundário” integrando o custo de produção para efeito de integrar a base de cálculo nas operações de transferência (art. 13, §4º, I da LC 87/96) e se deve ser adotado o mesmo critério nas operações de transferência de Centros de Distribuição.*

*Quanto à energia elétrica, como apreciado anteriormente, após diversas decisões do STJ, este Conselho tem se posicionado que a energia elétrica não deve compor a base de cálculo nas operações de transferência a exemplo das decisões contidas nos Acórdãos CJP 168-12/09; CJP 169- 12/09; CJP 174-12/09; CJP 129-11/09; CJP 72-11/12; CJP 82-11/12; CJP 082-12/12 e CJP 070-13/13.”*

Dessa forma, creio que assim, nenhuma dúvida paira acerca não somente do acerto da autuação realizada, razão pela qual entendo que a infração é procedente.

Por fim, gostaria de fazer alguns comentários a respeito da informação fiscal. Talvez decorrente do fato dos autuantes com muita frequência lavrem Autos de Infração do mesmo teor, é necessário, para atendimento do disposto do artigo 127, § 6º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/99), segundo o qual a informação fiscal deverá ser prestada com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação, que haja uma leitura cuidadosa das peças processuais, especialmente aquelas apresentadas pela defesa, a fim de que os pontos abordados na informação fiscal se reportem, especificamente, aos argumentos trazidos, sendo desnecessário abordar-se temas ou argumentos não suscitados pelo contribuinte, como se observou no presente caso, ou mesmo da análise de matérias que sequer estão inseridas no objeto da autuação.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0046/13-1**, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$8.715.749,23**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala de Sessões do CONSEF, 23 de agosto de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA