

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0001/12-0  
**RECORRENTE** - PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A. (BRF – BRASIL FOODS S.A.)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0292-04/12  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 11.09.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0328-13/13

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto, especialmente a Lei Complementar 87/96: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Indeferido o pleito de diligência. Não acolhida a arguição de decadência. Decisão não unânime. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo contra Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que através do Acórdão JJF 0292-04/12 (fls. 237 a 252) julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 05 de janeiro de 2012, com exigência de ICMS no montante de R\$ 615.695,20, além de multa no percentual de 60% referente à seguinte infração:

Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, vide detalhamento registrado no corpo dos autos, com multa no percentual de 60%.

A Decisão de piso foi no seguinte sentido:

*“Superadas as arguições de nulidade, passo a adentrar no mérito da autuação, posto que o Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir ICMS por utilização indevida de crédito fiscal, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96.*

*A Constituição Federal de 1988 determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para o ICMS, o que denota a preocupação do legislador de que determinadas matérias fossem tratadas por lei específica, haja vista que se por leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, poder-se-ia criar conflitos entre estes entes com insegurança jurídica para os contribuintes. Dentre essas matérias, elencadas expressamente no art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS.*

*Em estrito cumprimento 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 contribuinte, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever as duas primeiras, em relação às quais gira a controvérsia deste lançamento de ofício:*

*‘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:*

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;’ Grifos nossos.*

*Logo, por força de mandamento constitucional, contrariar a base de cálculo prevista na Lei Complementar seria afrontar a própria Constituição.*

*Discorridas estas questões que se constituem no cerne da autuação, verifico que no presente lançamento, os autuantes tomaram por base os elementos que formam o custo de produção, considerados para se encontrar o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo expurgados apenas os elementos que foram inseridos na base de cálculo, constantes nas notas fiscais de transferência, que não dizem respeito ao custo total de produção, ou seja, excluídas rubricas da base de cálculo parte integrante da matéria-prima, mão-de-obra, do material-secundário e do acondicionamento (rubricas: DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, ENERGIA ELÉTRICA, TÉRMICA, COMBUSTÍVEIS, DENTRE OUTRAS). Deste modo, os autuantes elaboraram o demonstrativo de ‘ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA’, em meio físico (fls. 13 a 27) e em meio eletrônico, sendo considerado “custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas “Depreciação”, “Manutenção”, “energia elétrica” e outros cfe, demonstrativo anexo”. Foi incluído o valor do ICMS, à alíquota de origem”, em outras palavras, foram excluídas as rubricas ref. a DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO etc. (que não fazem parte dos elementos listados pela LC 87/96 (art. 13, § 4º, II) e incluiu-se o valor correto do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade da Federação de origem.*

*A autuação foi feita com base na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado (fls. 33/34), onde constam de forma discriminada os itens do custo de produção. Desses, foram separados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), sendo expurgados os demais itens. Aliás, todo o roteiro da presente autuação encontra-se expressamente descrito no corpo do próprio Auto de Infração e cujas cópias dos documentos que o ensejou foram entregues ao contribuinte, de acordo com AR de fl. 93.*

*Após a apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. 38/61), determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e o que foi consignado a mais, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito (fls. 13/27).*

*Inconformado com a autuação, o contribuinte questiona a base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias, que se encontram relacionadas nos demonstrativos anexos. Comportando ainda o questionamento do sujeito passivo se a Lei Complementar invocada, ao tratar da matéria mantém descrição fechada (NÚMEROS CLÁUSUS) ou enumeração que pode ser acrescida, conforme entendimento da DN CAT 05/2005 do Estado de São Paulo.*

*A base impositiva constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).*

*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, base de cálculo e contribuintes.*

*Assim sendo, ao contrário do que concluiu antes o contribuinte, regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).*

*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:*

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

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

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

*Portanto, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, de qualquer ente federativo. Permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, e interpretou o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao aplicador do direito, para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais. Deve se também obediência à hierarquia das normas presentes no ordenamento jurídico, sem a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, art. 100, CTN, à semelhança da DN CAT-5/05, citada pelo autuado, em detrimento das leis superiores.*

*Ressalto que o levantamento fiscal baseou-se em dados contidos em documentos fornecidos pelo estabelecimento da empresa, e na defesa não foram indicados erros ou inconsistências nos cálculos, tendo a defesa centrado seus argumentos de forma genérica, alegando que foram incluídos valores indevidos.*

*Também, como já exposto, não há como albergar a interpretação trazida pelo defendente de que o art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, o art. 290, do RIR/99 encerra tipos, que comportam interpretação extensiva a fim de se determinar a real adequação de um custo empresarial como sendo ou não “custo de produção”, decorrente da atividade desenvolvida e que a partir da própria legislação tributária, tudo quanto fora computado pelo autuado como custo de sua produção – e irregularmente glosado pelo agente fiscal – encontra respaldo e legal, como, por exemplo, os materiais e serviços de manutenção contratados para recompor os desgastes sofridos pelas máquinas e utensílios consumidos no processo produtivo; as depreciações, energia elétrica, e outros custos indiretos.*

*No que concerne à energia elétrica, o STJ, em vários julgados, reafirmou a orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).*

*Deste modo, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96.*

*Quanto ao princípio da não cumulatividade, a própria Lei Complementar 87/96, estabelece os critérios como a transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS/BA), e que deve ser cumprido pelo sujeito passivo.*

*A legislação do ICMS do Estado da Bahia (RICMS), repetindo a Lei, trata a questão conforme os dispositivos a seguir mencionados:*

*Art. 93 § 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;*

*Desse modo verifica-se que a ação fiscal calcada nos dispositivos legais supracitados encontra-se em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal.*

*Neste sentido cabe mencionar a Decisão emanada pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão nº 0266-11/09, da lavra da ilustre Conselheira/Relatora Sandra Urânia Silva Andrade, no qual manteve Decisão 1ª instância, no Acórdão JF nº 0161-04/09, cujo relator foi o nobre colega José Raimundo Conceição, no sentido de que, deve ser aplicada a regra do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96.*

*Destaco que, conforme o entendimento já manifestado por esta 4ª JJF, em outros julgados sobre a mesma matéria, o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção, para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa, entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é que arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subseqüentes.*

*Diante do que foi exposto, entendo que os autuantes estão corretos ao exigir o ICMS no presente Auto de Infração, posto que o estabelecimento fabricante, situado em outra unidade da Federação, transferiu mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado no Estado da Bahia, com a inclusão de valores não previstos na LC 87/96, art. 13, § 4º, II. Em consequência, este procedimento resultou numa base de cálculo maior do que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação, no estabelecimento remetente, e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Cientificado do julgamento, o autuado, por intermédio de seus advogados interpôs Recurso Voluntário (fls. 237 a 371), onde historia o lançamento, e os principais atos nele contidos, argumenta que a Decisão prolatada não há de prosperar, diante dos motivos que pretende destacar.

Inicialmente reporta-se ao fato de que a Decisão de primeira instância rejeitou de maneira sumária a perícia pretendida, limitando-se a informar “*que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação de minha convicção, na qualidade de relatora deste PAF.*” (fl. 12), posição esta que, naturalmente, cerceia gravemente o direito à ampla defesa e esvazia por completo a busca pela verdade material no presente feito.

Isto porque, segundo entendimento do órgão julgador, “*embora o sujeito passivo tenha formulado o pedido de perícia, esta é necessária quando a prova do fato depender de conhecimento especial de técnicos, o que não é o caso, mas que a critério do órgão julgador pode ser convertida em determinação de diligência, contudo, nego a diligência, haja vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação de minha convicção*”..

Baseia seu pedido de perícia no fato de que os demonstrativos apresentados à Fiscalização foram interpretados de maneira equivocada pelos autuantes, pois diversos elementos de custo que compõem os itens expressos no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, encontravam-se segregados em rubricas próprias, com outra nomenclatura, na respectiva documentação que lastreou a apuração fiscal em tela.

Reclama que o Acórdão recorrido parece atribuir ao entendimento do Fisco maior peso do que a própria verdade dos fatos inerentes ao feito, pois se nega a aceitar que o recorrente, por questões operacionais internas, tenha nomeado em rubricas próprias e distintas os mesmos elementos de custo admitidos pelo artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96.

Observa ser sabido que o processo administrativo fiscal impõe à Administração Pública o dever de apreciação todos os meios de prova possíveis, ainda que os mesmos não tenham sido juntados aos autos pelas partes que compõem a demanda, citando lição doutrinária a respeito.

Assevera que no caso em questão, por não ter havido oportunidade de comprovar, através de laudo pericial, que os elementos de custo expostos nas planilhas apresentadas à Fiscalização são efetivamente aqueles mesmos admitidos pela Lei Complementar nº 87/96, não há dúvidas que a Fazenda Baiana cerceia o constitucional direito do recorrente à ampla defesa e ao devido processo legal.

Neste sentido, traçando paralelo com o processo judicial, que é por natureza menos rigoroso em relação à busca da verdade material, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou inúmeras vezes pela nulidade da sentença quando da realização do julgamento antecipado da lide, em

casos que tratam de questões eminentemente fáticas, tal qual o presente feito, transcrevendo decisões daquela Corte.

Conclui este tópico, argumentando que não restam dúvidas de que a Decisão de 1ª instância, ao negar a realização da perícia técnica pleiteada pelo recorrente cerceou o seu direito de defesa no presente processo, na medida em que tal procedimento visa apenas esclarecer fatos. Por conseguinte, torna-se nulo a Decisão prolatada, em razão do que dispõe o artigo 18, inciso II, do Decreto nº 7.629/99.

Aborda a seguir, a extinção do crédito tributário pela decadência, referente ao período de janeiro a 16 de março de 2007, diante do fato de que o Acórdão recorrido entendeu que a legislação baiana estaria autorizada para estipular prazo superior àquele previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, aplicando-o concorrentemente à regra estabelecida no artigo 173, I, do CTN.

Assegura que a interpretação correta que deve ser feita do § 5º do artigo 107-B do COTEB, consiste em sua aplicação aos casos de total falta de recolhimento do tributo sujeito ao lançamento por homologação ou a ausência de declaração, fazendo incidir o mesmo prazo do artigo 173, inciso I, do CTN.

Havendo o recolhimento do tributo, ainda que com insuficiência, o que, na ótica dos autuantes ocorreu nos presentes autos, deve ser aplicada a regra prevista no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, tendo como termo inicial a data da prática do fato gerador do tributo.

Neste sentido, informa que o Superior Tribunal de Justiça sedimentou seu posicionamento, à luz do que dispõe o artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, entendendo que somente lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria de decadência, incluindo-se dispor sobre o respectivo prazo, a partir do Recurso Especial nº 616.348, no qual a Receita Federal pleiteava a aplicação de prazo decadencial superior aos cinco anos previstos no Código Tributário Nacional, com base em lei ordinária, do qual transcreve trecho.

Aduz que a lei ordinária poderia até dispor de maneira diversa daquela prevista no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, porém, sem jamais extrapolar o prazo estabelecido neste dispositivo, transcrevendo trecho doutrinário, bem como Decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia a respeito.

Portanto, entende claro que o crédito tributário relacionado ao período de janeiro a 16 de março de 2007, encontra-se extinto pela hipótese de decadência estabelecida no citado artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Quanto ao mérito, após transcrever o teor do artigo 13 da Lei Complementar 87/96, argumenta que 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, e que com base na referida definição, os autuantes constataram, a partir das informações prestadas pelo recorrente acerca da formação do custo das mercadorias, que a mesma teria incluído na composição da base tributável do ICMS itens não previstos no citado artigo 13, § 4º, inciso II, da mencionada Lei Complementar nº 87/96: encargos de depreciação, manutenção, energia elétrica e outros custos indiretos.

Entretanto, o recorrente afirma que a Autoridade Fiscal 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”, “energia elétrica/outras” e “ggf (gastos gerais de fabricação), indicadas nas planilhas entregues ao Fiscal, integram os elementos definidos na Lei Complementar nº 87/96, estando as mesmas segregadas naquela documentação apenas por questão gerencial do próprio recorrente.

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.

Menciona e transcreve que 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, razão pela qual entende certo 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. Cita Sérgio de Iudícibus, igualmente transcrito.

Alega 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).

Evidentemente que não, pois o custo com matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento compreende diversos outros fatores de composição, dentre os quais aqueles utilizados pelo recorrente na formação da base de cálculo do ICMS.

Se assim não fosse, estar-se-ia reconhecendo, ao mesmo tempo, que o artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, estabeleceria sistemática de apuração de custo totalmente estranha às normas gerais contábeis e à própria legislação federal de regência.

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:

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, posiciona-se no sentido de que se deve 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, citando e transcrevendo o conteúdo do artigo 290 do RIR/1999.

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 não inovou (e nem poderia) qualquer forma ou conceito de direito privado.

No tocante à energia elétrica incluída na composição do custo, para fins de apuração da base de cálculo do ICMS nas operações listadas na autuação, restou evidenciado que o Acórdão recorrido utilizou de sofismas para afirmar que tal mercadoria jamais poderia ser equiparada a matéria-prima ou material secundário, diante do fato de que os Julgadores justificaram seu posicionamento que entende equivocado, com base em precedentes que tratam especificamente de energia elétrica adquirida por estabelecimento comercial. Neste caso, obviamente, a energia elétrica é bem de “uso e consumo”, pois não há sua utilização no processo produtivo.

Observa que a Decisão recorrida procura ilegalmente aplicar o entendimento emanado de casos específicos à hipótese dos autos, completamente diversa. Por assim dizer, os Julgadores tentaram criar regra geral de classificação da energia elétrica que a própria legislação de regência do ICMS não o fez, mencionando os artigos 20 e 33, inciso II, da Lei Complementar nº 86/97 (transcritos),

para concluir 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.

O recorrente, por sua vez, é empresa dedicada à indústria agrícola, voltada para o setor de processamento de alimentos em geral, 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.

Descreve a utilização da energia elétrica em seu ciclo produtivo, diante do fato de que a mesma 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, ela adquire energia elétrica no intuito de impulsionar o seu processo produtivo. De outra forma, seria impensável realizar as atividades inerentes ao seu objeto social, amparando-se em ensinamento doutrinário.

Mostra-se perplexa diante do fato de que o Fisco e a Decisão recorrida terem deixado de considerar como matéria-prima ou material secundário a energia elétrica classificada como custo de produção pelo estabelecimento remetente.

Este fato, sob seu ponto de vista, é mais uma demonstração de que a Autoridade Fiscal não soube avaliar do ponto de vista legal e contábil os elementos que compuseram o custo de produção do recorrente, constantes da planilha por ela entregue à Fiscalização.

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, diante do fato de que apura e recolhe o ICMS nos exatos termos fixados pelas legislações de cada Ente.

Segundo a autuação, ao proceder desta forma e aproveitar-se dos créditos decorrentes da entrada das mercadorias no estabelecimento situado em Salvador, o recorrente 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 o recorrente agiu em estrita conformidade com a legislação dos Estados de origem, recolhendo o ICMS devido nas operações praticadas.

Aborda o princípio da não cumulatividade, insculpido no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, o qual confere à Recorrente o direito de creditar-se do ICMS destacado, não sendo aceita qualquer restrição imposta exclusivamente por órgãos fazendários, citando lição doutrinária.

Salienta 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, sendo que a Constituição Federal estabelece, no inciso I, do parágrafo segundo, do artigo 155, os requisitos do ICMS, e, ao seu turno, o artigo 20, da Lei Complementar nº 87/96, dispõe sobre a não cumulatividade.

Desta forma, posiciona-se no sentido de que tem 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.

O direito ao crédito 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, transcrito.

Observa que, no âmbito do Estado da Bahia, não há qualquer norma vedadora do aproveitamento do crédito na hipótese dos autos, bem como 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, sendo que a sua redação original previa, expressamente, a possibilidade de glosa de créditos apurados de forma diversa da estabelecida por lei complementar.

Por esta razão também se revela 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.

Finaliza, requerendo que seja declarada nula a Decisão de 1ª instância, tendo em vista que a mesma incorreu em cerceamento ao direito de defesa, indeferindo a perícia requerida pela ora recorrente, ou, caso não seja este o entendimento, seja determinada nesta instância a realização da perícia já requerida, para, após, julgar inteiramente improcedente o Auto de Infração, com a reforma integral da Decisão recorrida.

Parecer de PGE/PROFIS de fls. 288 a 292, após sintetizar o lançamento, e não acolher a tese de decadência suscitada pelo recorrente, por entender que sequer se pode falar em pagamento antecipado no caso presente, observa que as razões recursais demonstram a ausência de argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do Acórdão recorrido, em função das imputações fiscais se apresentarem claras, tipificadas e alicerçadas na legislação estadual.

Quanto à preliminar de nulidade pelo indeferimento de perícia solicitada pelo recorrente, indica que o artigo 147 do RPAF/99, prevê expressamente a hipótese de não acatamento do pedido formulado, e que o órgão julgador indeferiu o pedido feito, arrimado em tal permissivo legal, não incorrendo em cerceamento de defesa.

Afirma que o recorrente pretende transferir ao Estado a elaboração de prova que deveria ter sido por ele produzida e apresentada, mas que não fora elaborada, quer na defesa, nem em grau de Recurso.

Se o recorrente alega fato que desconstitui o demonstrativo de débito elaborado pelos autuantes, deveria obrigatoriamente comprová-lo, não podendo atribuir ao Fisco que mediante perícia fiscal o faça.

Afirma que não observa qualquer violação ao teor do artigo 18 do RPAF/99, e como consequência, não vislumbra qualquer das nulidades ali previstas.

Quanto à preliminar de decadência, indica que a argumentação do recorrente é destituída de qualquer lógica jurídica, em razão de desconsiderar a interpretação sistemática da norma entalhada no artigo 150, § 4º, do CTN, e sua interação com o disposto no artigo 173, inciso I, do mesmo *codex*.

Explica tal assertiva, diante do fato de que o artigo 173 do CTN prevê o prazo decadencial de cinco anos, com três hipóteses de termo inicial. Na primeira delas, (inciso I), que se constitui em regra geral, o termo inicial do prazo é o primeiro dia do exercício (financeiro; atualmente, coincide com o ano civil; Lei 4.320/64, artigo 34) seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, sendo aplicada nas hipóteses de lançamento “de ofício” e “por declaração”.

Relativamente aos lançamentos “por homologação”, há duas situações:

Na primeira, o sujeito passivo antecipou, efetivamente, o pagamento do tributo devido; neste caso não há que se falar em decadência, posto que o lançamento será, inapelavelmente, homologado, seja expressamente pela autoridade competente, seja, de forma tácita, caso o fisco



deixe transcorrer “*in albis*” o prazo quinquenal para a homologação expressa, contado da data da ocorrência do fato gerador.

Já na segunda, o sujeito não antecipou o pagamento (ou o fez a menor que o devido). Neste caso, o termo inicial do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício (financeiro; atualmente, coincide com o ano civil; Lei nº 4.320/64, artigo 34) seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Atente-se, contudo, para que, aqui, o prazo decadencial se aplica ao lançamento de ofício que deve ser efetuado pela autoridade, à vista da omissão (ou do pagamento a menor) do sujeito passivo.

Neste ponto, entende que o pagamento antecipado é o elemento essencial que caracteriza o lançamento por homologação, ou seja, que sem a antecipação do pagamento não há que se falar em lançamento por homologação e, por conseguinte, não há o que ser homologado.

Argumenta que fácil se entremostra que o artigo 150, *caput*, ao falar do momento em que ocorre o lançamento por homologação, que é quando a autoridade expressamente homologa a “atividade” do sujeito passivo, só autoriza a conclusão de que a “*atividade assim exercida*” é o pagamento, citando e transcrevendo doutrina e jurisprudência.

Conclui, afirmando que neste ponto, não há como aceder à tese recursal.

Avaliando as arguições de mérito, não vislumbra a possibilidade de apuração do custo de produção de acordo com normas contábeis e societárias, para adoção da base de cálculo do ICMS, que se encontra cristalinamente prevista na Lei Complementar 87/96, com autorização expressa da Constituição Federal.

Após transcrever o diploma legal mencionado, especialmente o artigo 13, § 4º, inciso II, pontua que o trabalho fiscal se lastreou nas planilhas de custo de produção apresentadas pela própria empresa.

Menciona Decisão jurisprudencial, bem como o respaldo que a mesma oferece ao trabalho realizado, por confirmar a reserva de Lei Complementar para apuração da base de cálculo nas transferências.

Por tais razões opina pelo conhecimento, todavia, Não Provimento do Recurso Voluntário apresentado.

## VOTO

Inicialmente, abordarei as questões levantadas a título de preliminar pelo recorrente, a começar pela negativa de realização de “perícia” solicitada pelo recorrente.

De plano, indefiro o pedido de diligência formulado, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável.

É preciso se observar que o indeferimento da mesma não pode ser considerado como cerceamento de defesa, à vista do fato dos dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável, razão pela qual não acolho tal pedido.

O entendimento doutrinário, inclusive, é o de que o deferimento de diligência deve obedecer a uma série de requisitos, contidos na norma legal. Todavia, o não atendimento desses requisitos é causa de descon sideração do pedido sem que isso signifique cerceamento do direito de defesa.

Ainda que atendidos todos os requisitos para a sua concessão, caso a autoridade julgadora entender que o pedido é prescindível, deverá fundamentar o indeferimento, sob pena de nulidade da Decisão por cerceamento do direito de defesa. Como decorrência do princípio da livre convicção, as diligências ou perícias também podem ser requeridas de ofício pela autoridade julgadora, quando as entender necessárias, conforme autorização normativa.

Diante de tais considerações, impende dizer-se que embora obedeça aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à Decisão do julgador, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente do julgador.

Ressalte-se que a diligência, mais do que qualquer coisa é prerrogativa do relator, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito, elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito.

Por outro lado, o pedido deveria ter sido feito, com base em fatos objetivos apurados pelo recorrente, lastreado em indicações, e não, como feito ao longo do processo, de forma genérica e sem apontar qualquer dado, elemento, ou falha no levantamento ocorrido, o que deveria fazer por força de lealdade processual. Pela mesma razão, havendo prova a ser produzida, o recorrente deveria fazê-lo, ainda mais se considerarmos que os elementos necessários para tal, a saber, as planilhas de custos, descrição do processo industrial, os livros e documentos fiscais foram emitidos pelo recorrente, e permanecem em seu poder.

Além disso, trata-se de empresa constituída sob a forma de sociedade anônima, o que, por força da legislação societária em vigor, deve, não somente manter auditoria interna, como de igual forma, submeter as suas operações a verificação por parte de auditores independentes. Mais uma razão para que apontasse com precisão, elementos motivadores do pedido de diligência, ou como prefere denominar “perícia”. Genericamente, conforme feito, o pedido não tem como ser acatado.

Não observou o recorrente o teor do artigo 145 do RPAF/99, o qual determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que, em momento algum apesar da longa exposição recursal, conseguiu figurar no Recurso.

Da forma que solicitada, o deferimento de tal “perícia” implicaria em nova fiscalização, que poderia, à vista da ausência de fatos apontados pelo recorrente, indicar simplesmente em inexistência de diferenças, o que não se constitui em boa prática, que teria apenas o efeito de postergar o julgamento do feito.

Digno de registro, é o fato da jurisprudência vir se posicionando no sentido, de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo das decisões abaixo transcritas:

***"TST - RECURSO DE REVISTA RR 862 862/2003-002-10-00.1 (TST)Ementa: RECURSO DE REVISTA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INDEFERIMENTO DE OITIVA DE TESTEMUNHA E DE PERÍCIA. PROVA DOCUMENTAL NÃO IMPUGNADA PELO RECLAMANTE NO MOMENTO OPORTUNO. Documentos colacionados por uma parte e não impugnados pela outra. Artigos 368 e 372 do CPC. Não caracteriza cerceamento de defesa o indeferimento de oitiva de testemunha e de realização de perícia grafodocumentoscópica objetivando desconstituir a validade e a eficácia de documentos não impugnados. Recurso a que se nega provimento."***

***" TJRS - Agravo de Instrumento AI 70046629127 RS (TJRS)***

***Ementa: AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO PRIVADO NÃO ESPECIFICADO. AÇÃO DE DESCONSTITUIÇÃO DE PENHORA. REALIZAÇÃO DE PERÍCIA GRAFODOCUMENTOSCÓPICA. INDEFERIMENTO. Cabe ao Juiz, como destinatário da prova e para formar seu convencimento, decidir acerca da pertinência da prova pericial. Desnecessária a perícia contábil. Em Decisão monocrática, nego seguimento ao agravo de instrumento. (Agravo de Instrumento Nº 70046629127, Vigésima Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Glênio José Wasserstein - Data de Publicação: 16/01/2012)"***

***"TJSP - Apelação APL 9126802752009826 SP 9126802-75.2009.8.26.0000***

***Data de Publicação: 18/01/2013***

*Ementa: CERCEAMENTO DE DEFESA Prova pericial requerida Anatocismo alegado Indícios inexistentes Alegações genéricas Julgamento antecipado autorizado. Sem qualquer indicação precisa acerca da irregularidade havida nos cálculos apresentados pelo credor, de rigor o indeferimento da prova pericial genericamente requerida. Cerceamento de defesa não caracterizado. Recurso não provido".*

Quanto às colocações recursais de existência de eventual cerceamento de defesa, verifico que a autuação foi fundada em elementos concretos (livros e documentos fiscais escriturados e emitidos pelo sujeito passivo), com a devida base legal, calcada em demonstrativos analíticos planilhados constantes nos demonstrativos elaborados pelos autuantes, dos quais o recorrente recebeu cópia.

Assim, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for à natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. No caso presente, verifica-se ausente qualquer elemento de prova que venha a contradizer ou contrapor o lançamento realizado, ainda assim, houve a oportunidade do recorrente produzi-la. Logo, não pode a mesma arguir qualquer prejuízo à sua defesa.

De igual forma, não se pode argumentar que o lançamento tributário ofendeu o princípio da legalidade, vez que realizado ao amparo e em consonância com as normas legais, especialmente a Lei estadual (7.014/96), inclusive, e, sobretudo, a Lei Complementar nº 87/96.

Portanto, foram respeitados os princípios do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório, inexistindo, de igual forma, qualquer desrespeito ao RPAF/99, além de não se verificar qualquer das situações previstas nos artigos 18 e 39 de tal dispositivo regulamentar, tanto é assim que o sujeito passivo apresentou-se ao Fisco, contestou a acusação posta, teve a possibilidade de produzir as provas que entendesse necessárias para a desconstituição do lançamento, enfim, exerceu todas as possibilidades de direito de defesa e exercício do contraditório.

Por tais razões, não vislumbro qualquer violação a tal princípio, não acolhendo tal assertiva do recorrente, não podendo, pois, acatar tal argumentação, rejeitando a nulidade do lançamento quanto a tal aspecto.

Quanto à arguição recursal relativa à existência de decadência parcial, com a devida *vênia* não posso acolhê-la, por entender diversamente da posição adotada pelo recorrente que adota a tese recursal de que a regra contida no artigo 173, inciso I, do CTN não se aplica ao caso em tela, mas sim a norma legal prescrita no artigo 150, § 4º, do CTN vez que a mesma determina que, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o contribuinte tenha efetuado pagamento antecipado, o prazo conta-se cinco anos após a ocorrência do fato gerador, o que não posso acolher.

Isso por que, há um prazo para ocorrer tal identificação do devedor e seu débito via lançamento com consequente formalização do direito do credor, a Fazenda Pública, exigir seu direito por meio da norma individual e concreta que forma com o sujeito passivo. Este prazo é o decadencial; um prazo para o exercício de um direito potestativo do titular, a Fazenda, que apenas precisa exercê-lo e exigi-lo. Tal previsão legal encontra-se no artigo 173, inciso I do CTN:

*"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;"*

Dessa forma, constata-se que como regra se terá cinco anos e um período a mais. Não obstante; deve-se sempre se ter em conta quanto a decadência que há peculiaridades quanto aos tributos lançados por homologação, inclusive, como no caso presente, de valores que foram lançados incorretamente pelo sujeito passivo, e apurados pela fiscalização, por meio de levantamento fiscal, não se podendo caracterizar tal situação, como pretende o recorrente, como "*pagamento antecipado*", diante não só dos controles que deveria efetivar em relação aos valores a recolher a título de tributo, como a determinação legal da base de cálculo nas suas aquisições interestaduais de produtos.

Assim, constata-se que como regra se terá cinco anos e um período a mais (contabilizando que para começar a fluir tal prazo é necessária à virada do próximo exercício financeiro) para se exigir a obrigação tributária. Não obstante; deve-se sempre se ter em conta quanto à decadência que há peculiaridades quanto aos tributos lançados por homologação, inclusive, como no caso presente, de valores que não foram lançados pelo sujeito passivo, e sim, apurados pela fiscalização, não se podendo caracterizar tal situação, como pretende o recorrente, como “*pagamento antecipado*”, reitere-se, vez que simplesmente em relação aos quantitativos apurados no presente Auto de Infração, os mesmos não foram oferecidos à tributação.

Inexiste, pagamento a menos, mas sim, falta de recolhimento, diante do fato de que a empresa realizou operações ou prestações que se caracterizam como fato gerador do imposto, sem os recolhimentos respectivos, fazendo com que fossem necessários levantamentos a fim de se descobrir tais omissões, o que em nenhum tratado doutrinário é considerado como pagamento parcial, e sim omissão total do pagamento do imposto devido em tais operações, razão pela qual não posso considerar tais argumentos.

Por tais razões, entendo inaplicável neste caso concreto, a regra contida no artigo 150, § 4º do CTN, e diante da conduta omissiva apresentada pelo sujeito passivo, claro está a ocorrência de situação prevista no artigo 173, inciso I do CTN.

A questão de fundo da argumentação dos defensores do recorrente é a eventual decadência de parte do débito, que ao seu entender teria ocorrido, tendo em vista as datas dos fatos geradores lançados no Auto de Infração, e o próprio objeto do lançamento.

Impende afirmar-se que a decadência cessa o direito de constituir o crédito através do ato administrativo do lançamento. O crédito tributário perde o seu conceito abstrato somente quando a autoridade administrativa formaliza o direito a esse crédito através da emissão do lançamento. Procedida tal formalização do lançamento com a devida ciência ao sujeito passivo do mesmo, não se fala mais de decadência, pois o direito de constituir o crédito já foi feito e notificado.

Verificado o nascimento da obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador, é imperioso à administração, a realização de um ato que a individualize, caracterizando o fato e a identificação da matéria tributável, indicando o sujeito passivo vinculado à relação jurídica valorando a prestação pecuniária, mediante procedimento administrativo regular. Tal ato representa-se pelo lançamento tributário, consoante definido pelo Código Tributário Nacional (CTN), artigo 142:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”,*

Na definição de Eduardo de Moraes Sabbag (Elementos do Direito. Direito Tributário. 8ª edição, São Paulo, Premier Máxima, 2007, página 214), o lançamento “*é ato documental de cobrança, por meio do qual se declara a obrigação tributária nascida do fato gerador*”.

O CTN elenca três espécies de lançamento, que são: o lançamento por declaração, o lançamento de ofício e o lançamento por homologação. A nós interessarão apenas estes dois últimos.

Fala-se em lançamento de ofício quando o próprio Fisco, de posse das informações necessárias para efetuar o lançamento, o faz por si, sem qualquer contribuição por parte do sujeito passivo. Já o lançamento por homologação ocorre nos casos em que a lei determina o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, na época em que nasce o fato gerador. Esse pagamento é feito antes de constituído o crédito pelo sujeito ativo, isto é, ainda não há lançamento, mas o sujeito passivo se antecipa e recolhe o valor do tributo com base nos critérios (base de cálculo, alíquota etc.) estabelecidos na lei respectiva. A Fazenda Pública tem o direito de, posteriormente, verificar se aquele pagamento correspondeu à verdade.

Observe-se que o lançamento, na forma do artigo 142 do CTN, 1ª parte, é ato privativo da autoridade administrativa. Logo, se vislumbra a necessidade de haver ulterior homologação pelo Fisco no lançamento por homologação, a despeito da conduta do contribuinte ser essencial na modalidade em tela.

Aparentemente, o lançamento por homologação seria aquele realizado pelo contribuinte, tendo em vista que ele próprio noticia o fato gerador que praticou, quantifica o valor devido e o recolhe ao erário. Todavia, em harmonia com o artigo 142 do CTN acima mencionado, entendo que o lançamento, nessa modalidade, somente se aperfeiçoa com a homologação do Fisco, uma vez que é competência privativa deste.

Assim, a partir da ocorrência do fato gerador, a autoridade tributária disporia de cinco anos para conferir o procedimento prévio realizado pelo sujeito passivo no lançamento por homologação. Caso isso não ocorra, afigura-se a homologação tácita, e, conseqüentemente, extinção da obrigação tributária, condicionada ao regular e total recolhimento do tributo.

Contudo, nesse procedimento de verificação dos dados apresentados pelo sujeito passivo, pode ocorrer de o Fisco entender que houve omissões ou inexatidões, em ordem a concluir que o tributo foi recolhido a menor. Lembrando que isso deve ser feito no prazo para a homologação, sob pena de perda do direito de cobrar eventuais diferenças.

Essas diferenças, se verificadas, deverão ser objeto de lançamento de ofício. Nessa esteira, assim dispõe o inciso V do artigo 149 do CTN:

*“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*(...)*

*V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte (lançamento por homologação)”.*

Parte da doutrina entende que a lei trata da notificação do efetivo lançamento, isto é, o pronunciamento da Fazenda Pública traduz-se em “notificado do lançamento”. Com a devida *vênia*, não concordo com tal argumentação, diante do fato de que aos termos do § 4º do artigo 150 do CTN, reúno a redação do artigo 173 e parágrafo do mesmo diploma que impõe:

*“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.*

Diz, então, o parágrafo único do artigo 173 que o direito de constituir o crédito extingue-se a contar da data em que tenha sido iniciada a respectiva constituição pela notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ora, como apurar se o pagamento antecipado realizado pelo contribuinte foi total ou parcial sem que haja ação fiscal preliminar, devidamente notificada ao contribuinte? Pois o pronunciamento da Fazenda Pública nada mais é do que a comunicação formal de que estão sendo tomadas medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento, através de uma ação fiscal.

Um dos pontos que a doutrina ataca é a de que o artigo 173 do CTN trata somente da decadência relativa aos lançamentos de ofício, tendo em vista que o artigo 150 já trata da decadência dos lançamentos por homologação. Com a devida *vênia*, mais uma vez ousou discordo de tal entendimento. Em nenhum momento o CTN esclarece que o artigo 173, se encontra no capítulo das extinções do crédito tributário, trata **somente** de lançamentos de ofício. Além disso, o artigo 150 encontra-se inserido no capítulo sobre a constituição do crédito tributário, trata, pois, do

lançamento por homologação, e não de decadência como modalidade de extinção do crédito tributário.

Analisando o artigo 150 do CTN em seu § 4º, entendo que ele está a se referir ao lapso de tempo para ser promovida a homologação do lançamento, ao dispor que “*se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos*”. Não está, portanto, a dar prazo à decadência, a essa modalidade de extinção do direito de constituir o crédito, pois se assim fosse não poderia haver outra lei a fixar prazo diferenciado, pois esbarraria nos próprios termos do CTN, conforme prevê o artigo 170 desse diploma legal. Um ente político pode estabelecer outro prazo, em sua lei, para a homologação do lançamento, todavia, em qualquer hipótese, não pode alterar o prazo decadencial fixado no art. 170, que não abre qualquer possibilidade a esse respeito.

Logo, o artigo 150, § 4º trata somente do prazo limite pelo qual a homologação, se não foi expressa, passa a ser entendida como aceita tacitamente. Dessa forma, poderíamos afirmar que para o lançamento por homologação, inexistiria decadência.

Acaso o Fisco não homologue expressamente e venha a apurar uma diferença a pagar pelo sujeito passivo, o lançamento dessa diferença não é mais “lançamento por homologação”, mas, sim, lançamento de ofício. Aqui, não se fala mais em lançamento por homologação, quando o ato administrativo de lançar foi, exclusivamente, através da autoridade administrativa competente para tal, nos termos previstos no artigo 149 do CTN.

Desse modo, entendo que a decadência está amparada somente nas disposições contidas no artigo 173, que estabelece as seguintes regras de contagem de prazo:

- a) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, regra esta que serve para todos os tributos quando a modalidade de lançamento utilizada é de ofício ou declaratória, inclusive aquela que, originalmente, seria de homologação, mas passou a ser de ofício. Neste caso, a decadência começa a contar do primeiro do exercício seguinte ao fato gerador, não importando o mês em que ocorreu;
- b) da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, vez que a anulação do lançamento anterior, por evidência, é administrativa, e efetivada pela verificação de algum erro, reclamado pelo sujeito passivo ou constatado de ofício pela administração. Neste caso, a decadência passa a contar da Decisão definitiva em processo administrativo da anulação do lançamento anterior, sendo necessário formalizar outro lançamento e notificar do ato o sujeito passivo dentro do prazo de cinco anos; e
- c) previsto no parágrafo único do referido artigo, da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, 7ª edição, São Paulo, Ed. Saraiva, 2001, páginas 391/2) a respeito, entende que:

*“O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois, feito o pagamento (dito ‘antecipado’), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio).*

*O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade realizar quando constante omissão ou inexistência do sujeito passivo no cumprimento do dever de ‘antecipar’ o pagamento do tributo. Se o sujeito passivo ‘antecipa’ o tributo, mas o faz em valor inferior ao devido, o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago; se não concordar, deve lançar de ofício, desde que faça antes do término do prazo cujo transcurso implica homologação tácita. Assim, o prazo, após o qual se considera realizado tacitamente o lançamento por homologação, tem natureza decadencial (...), pois ele implica a perda do direito de a autoridade administrativa (recusando a homologação) efetuar o lançamento de ofício. O que é passível de decadência, pois, é o lançamento de ofício, não o lançamento por homologação”.*

E tanto é assim, intrincada a questão, que até mesmo observamos o entendimento jurisprudencial no Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial nº. 58.918-5-RJ, relatado pelo Ministro Humberto Gomes de Barros, cuja ementa segue transcrita:

“TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – PRAZO (CTN ART. 173).

*I – O Art. 173, I do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu Art. 150, § 4º.*

*II – O termo inicial da decadência prevista no Art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.*

*III – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, Art. 150, § 4º).*

*IV – Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985”*

Quanto à alegação recursal trazida ao feito pela empresa autuada, acerca da legislação estadual, e frente à regra contida na parte inicial do §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN (“..Se a lei não fixar prazo à homologação....”), que serve de respaldo ao art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, a qual estabeleceu como prazo inicial para contagem da decadência o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, entendendo que não cabe a este Conselho negar vigência, nos termos do art. 167 do RPAF/BA, o qual dispõe:

“Art. 107-B

(...)

§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Registre-se que não paira sobre a referida norma qualquer pecha de inconstitucionalidade, além do que devemos esclarecer que a Súmula Vinculante nº 08 do STF, a qual declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária, não se aplica ao ICMS.

Pontue-se, ainda, em reforço a esta tese, que os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, entendendo que à mesma compete gerir as contribuições previdenciárias.

Frente a tais argumentos, e contrariamente ao entendimento exposto na tese recursal, entendo inexistir a alegada decadência parcial, devendo esta preliminar ser rejeitada.

Contrariamente à alegação Recursal posta, em nenhum momento houve julgamento antecipado da lide, figura que inexistiu no processo em curso, vez que o órgão julgador, apenas e tão somente, ao entendimento de que necessariamente o recorrente deveria trazer os elementos de prova material de que dispunha para embasar as suas alegações, fazendo com as que as mesmas tivessem a necessária e imprescindível robustez, procedeu o julgamento da lide no momento certo e oportuno, tendo o recorrente, neste momento, outra oportunidade de produzir prova, o que, mais uma vez, não o fez.

Ficam, pois, rejeitadas as preliminares apresentadas.

Quanto ao mérito da autuação, é certo e inquestionável que as operações de transferência tiveram origem em estabelecimentos situados em outras unidades da Federação, competindo ao Fisco do Estado da Bahia efetuar a autuação fiscal, vez que as mercadorias destinaram-se a contribuinte localizado neste Estado, o qual apropriou-se do crédito fiscal destacado no respectivo documento, em procedimento que respeita plenamente a sua legislação tributária.

Por outro lado, observo que a matéria objeto do presente lançamento de ofício já foi exaustivamente debatida por esse órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma expressa determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, podendo citar inúmeras decisões deste órgão, a exemplo dos Acórdãos n.º CJF 0239-02/12, CJF 0266-11/09, CJF 0012-11/10, CJF 0231-12/12, CJF 0176-11/12 CJF 0100-12/13 estes dois últimos relativos à próprio recorrente.

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 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 legislador constituinte para estabelecer a competência da lei complementar em matéria de base de cálculo: “fixar”, o qual, segundo o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa (FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda: século XXI. São Paulo: Nova Fronteira, 1999. Verbete próprio. 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, como pretende o recorrente.

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

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

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

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, sendo 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, aquele contido no seu § 4º, que dia respeito às transferências realizadas por estabelecimento fabricante do produto objeto da remessa para outro estabelecimento do mesmo titular:

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

*(...)*

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

*(...)*

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

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

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.

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

Quanto à Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, expedida pelo Estado de São Paulo, que vem sendo argüida seguidamente por empresas para amparar seus procedimentos, a exemplo daquelas emanadas por outras Unidades da Federação, que determina, em evidente arrepio à Lei Complementar nº 87/96, a inclusão nos custos de produção de diversas rubricas, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo contribuinte entre estabelecimentos da mesma titularidade, entendo que, diante do fato de tal instrumento não se adequar ao preceituado na já mencionada Lei Complementar 87/96, vez que, não pode qualquer unidade da Federação dispor diversamente daquela estipulada expressamente pela Lei Complementar do ICMS.

E de fato, reporta-se que a determinação da base de cálculo submete-se ao regime da reserva legal, sendo que, qualquer legislação ordinária que venha a contraditá-la se constitui em afronta ao comando Constitucional, razão pela qual a determinação de base de cálculo diversa daquela prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve ser rechaçada por se apresentar como ilegal, além de inconstitucional.

Na esfera administrativa, posso mencionar o voto proferido pelo Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, ao apreciar matéria de semelhante ordem, proferido no Acórdão nº 5.258, Recurso nº 22.214, de lavra do Conselheiro Antônio de Pádua Pessoa de Mello, in *verbis*:

*“(…) É pacífico que Minas Gerais adicionou outra rubricas na ‘base de cálculo das transferências interestaduais’, frente à lei federal, e, repita-se, não cabe fazer qualquer análise técnica daquelas, por impertinente quanto à questão de fundo.*

*Ao recolher, na origem, imposto em montante superior ao devido pelas regras da LC 87/96, ainda que constrangido pela lei local, o contribuinte tem, em potencial, uma relação jurídica conflituosa com aquele sujeito ativo da obrigação tributária. Mas não pode ver legitimidade em um terceiro estranho àquela relação – in casu, o Estado do Rio de Janeiro – ser obrigado a admitir, como crédito, o prejuízo suportado pelo interessado, em outro Estado.”*

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

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

De concreto, podemos inferir que em face dessa interpretação trasladada em norma, nasceu a possibilidade de conflitos entre o Estado de São Paulo e outros Estados, posto que o crédito do imposto carreado aos cofres paulistas poderá ser recusado pela Unidade Federada de destino, relativamente à parcela excedente ao montante calculado de acordo com a Lei Complementar n.º 87/96, conforme vemos no presente processo.

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

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

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

*“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;”.*

Desta forma, na hipótese do 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.

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

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

*1. A definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da CF.*

*2. A fixação da base de cálculo de produto industrializado para fim de ICMS, quando sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, § 4º, II, não pode ser modificado por regra estadual.*

*3. 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;”*

Isso não significa que, contrariamente ao alegado no Recurso, o Estado da Bahia esteja aplicando o artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, mas apenas cumprindo a determinação do artigo 13 do mesmo diploma legal.

Quanto à postulação recursal de que os gastos com manutenção, depreciação, amortização e combustível e energia elétrica, especialmente esta última, sejam contemplados na formulação do custo de fabricação nas transferências interestaduais, tendo em vista que, embora seja permitido legalmente o uso de crédito fiscal de ICMS nas entradas de energia elétrica utilizada no processo produtivo, tais rubricas, à luz da legislação e da Ciência Contábil, não podem ser caracterizadas como materiais secundários.

A questão aqui discutida, não é a possibilidade de utilização ou não do crédito fiscal de energia elétrica, como faz crer o recorrente, mas sim, a possibilidade ou não de sua integração na composição da base de cálculo para efeito de transferência interestadual realizada por estabelecimento industrial.

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

Observe, ainda, que o frete acaso cobrado nas operações de saídas de mercadorias do remetente para o recorrente deve ser realmente excluído da base de cálculo (em referência ao custo de produção), haja vista que ele é agregado em momento posterior (nas operações de saídas e não nas de entrada dos estabelecimentos fornecedores).

No tocante à afirmação do recorrente de que *“o acórdão recorrido parece atribuir ao entendimento do Fisco maior peso do que a própria verdade dos fatos inerentes ao feito, pois se nega a aceitar que o recorrente, por questões operacionais internas, como dito, tenha nomeado em rubricas próprias e distintas os mesmos elementos de custo admitidos pelo artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96”*, se tal fato efetivamente ocorreu, bastaria trazer aos autos a indicação de quais elementos seriam estes, sua classificação (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), e a correlação com as rubricas que adotou. Com isso, espareceria qualquer dúvida remanescente, o que, em não o fazendo, convalidou a acusação fiscal.

Quanto à argumentação recursal de que *“as rubricas ‘depreciação’, ‘energia elétrica/outros’ e ‘ggf’ (gastos gerais de fabricação), indicadas nas planilhas entregues ao Fiscal, integram os elementos definidos na Lei Complementar nº 87/96, estando as mesmas segregadas naquela documentação apenas por questão gerencial do próprio recorrente,”* e de que *“tenha nomeado em rubricas próprias e distintas os mesmos elementos de custo admitidos pelo artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96”*, tratando-se de elementos que se encontram em poder da empresa, e somente ela pode trazê-los ao processo, aplica-se a regra do artigo 142 do RPAF/99 segundo o qual *“a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária”*, diante do fato de que apenas o recorrente pode esclarecer quais os elementos que integram tais rubricas, independentemente de qualquer outra atitude ao curso do processo, até mesmo pelo dever de lealdade processual, principalmente mesmo diante do caráter genérico das expressões “outros” e “gastos gerais de fabricação”.

E mais: O simples fato de negar a acusação, sem trazer ao feito qualquer elemento que embase tal assertiva, propicia a aplicação do artigo 143 do mesmo diploma regulamentar.

Assim, diante de tais argumentos, e comungando do entendimento externado no Parecer da PGE/PROFIS, e em razão de serem pertinentes os demonstrativos elaborados pelos autuantes, os quais não foram contraditados de forma objetiva e robusta pelo recorrente, voto no sentido de

que o Recurso Voluntário NÃO SEJA PROVIDO, mantendo-se a Decisão de primeiro grau, e tornando-a definitiva no âmbito administrativo.

**VOTO DIVERGENTE (Quanto à preliminar de decadência)**

Com a devida vênia, divirjo da nobre Conselheira Relatora, pois entendo que parte do crédito tributário exigido no Auto de Infração está realmente extinto por força da decadência, notadamente em relação ao período de janeiro a 16 de março de 2007.

Entendo que no caso em comento incide a regra disciplinada no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, que estabelece prazo de 05 (cinco) anos para que o fisco proceda à constituição do crédito tributário, contados da data da ocorrência do fato gerador. Vejamos:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*(...)*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

É entendimento pacífico na doutrina e jurisprudência que o ICMS é tributo sujeito a lançamento por homologação. Demais disso, a infração apurada nestes autos consiste na “*utilização indevida de crédito fiscal de ICMS*”, donde se conclui que o contribuinte não deixou simplesmente de pagar o tributo devido, e sim declarou a existência de supostos créditos que acreditava deter e assim compensou equivocadamente parte do ICMS devido.

Como todos os créditos referentes ao aludido período já estavam devidamente escriturados nos livros fiscais próprios do contribuinte desde a época de suas respectivas ocorrências, poderia a fiscalização ter apurado e exigido o crédito em comento desde a ocorrência do fato gerador, de modo que, deixando de fazê-lo no prazo estipulado pelo art. 150, § 4º, do CTN, extingue-se o crédito pelo instituto da decadência.

Por outro lado, não vejo como aplicar *in casu* a norma contida no art. 173, I, do CTN, que estabelece as regras de decadência para hipóteses de lançamento de ofício, pois tal dispositivo só é aplicável para os tributos cuja legislação regente não preveja o pagamento direto do contribuinte, que não é o caso dos autos.

Outrossim, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça já apreciou a matéria em comento e firmou entendimento no sentido de que

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).*

*1. Agravo regimental contra decisão que deu provimento aos embargos de divergência pelos quais a contribuinte suscita dissenso pretoriano acerca da contagem do lapso decadencial para o lançamento de ofício tendente a cobrar as diferenças de crédito de tributo sujeito a lançamento por homologação pago a menor em decorrência de creditamento indevido.*

*2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do RESp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.*

3. "[...] ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN" (AgRg nos EREsp. 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ 10.4.2006).
4. Com efeito, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despidendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo.
5. A dedução aqui considerada (creditamento indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração. Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.
6. Na espécie, o acórdão que julgou o recurso especial foi claro ao consignar que houve pagamento a menor de débito tributário em decorrência de creditamento indevido. Dessa forma, deve-se observar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.
7. Agravo regimental não provido. (AgRg nos EREsp 1199262 / MG, AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGENCIA EM RECURSO ESPECIAL 2011/0036985-1, Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES, Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data do Julgamento 26/10/2011, Data da Publicação/Fonte DJe 07/11/2011)

Quanto ao argumento utilizado pela ilustre Relatora para afastar a prejudicial de decadência, evocando a aplicação do art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, manifesto também minha discordância. Entendo descabida tese sustentada pelo fisco quando defende que a última parte do texto do §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN (“..se a lei não fixar prazo à homologação....”) respaldaria a subversão empreendida pelo art. 107-B do COTEB, abaixo transcrito:

“Art. 107-B

(...)

§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Em verdade, o art. 107-B do COTEB fere a regra contida no art. 150, § 4º, do CTN, subvertendo a hierarquia das normas jurídicas, já que o CTN fora recepcionado como lei complementar, e como tal, é o diploma competente para disciplinar as normas gerais relativas à prescrição e decadência.

Tanto é assim que o STF editou a Súmula Vinculante nº 08, firmando entendimento no sentido de que a lei ordinária não pode disciplinar regras de prescrição e decadência, sob pena de ofensa ao art. 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Diante disso, não encontro qualquer sombra de razão na tese sustentada pelo fisco, no sentido de que a Súmula Vinculante nº. 8 não teria aplicação para os créditos de ICMS, pois o motivo determinante da referida Súmula está fundado na interpretação do art. 146, inciso III, alínea “b” da Carta Magna, que, como visto, disciplina uma regra constitucional estruturante do sistema tributário nacional, sendo, por óbvio, aplicada a todo e qualquer tributo.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para reconhecer a decadência dos créditos referentes ao período de janeiro a 16 de março de 2007, julgando, em consequência, PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto à preliminar de decadência e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0001/12-0**, lavrado contra **PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A. (BRF – BRASIL FOODS S.A.)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$615.695,20**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Valtércio Serpa Junior, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiros: - Leonardo Baruch Miranda Souza e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala de Sessões do CONSEF, 14 de agosto de 2013.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

LEONARDO BARUCH MIRANDA SOUZA – VOTO DIVERGENTE  
(Quanto à preliminar de decadência)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS