

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0007/14-4  
**RECORRENTE** - PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 6ª JJF nº 0050-06/14  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 20.11.2014

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0340-12/14

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA. NOVA DECISÃO. A Junta de Julgamento Fiscal deixou de apreciar os argumentos postos na peça de defesa quanto a eventual existência de decadência parcial. A omissão verificada não permite se conhecer as razões nas quais se baseou o órgão julgador para decidir a lide, frustrando a possibilidade de reexame pela Câmara. Ofensa ao princípio do duplo grau de jurisdição. Devolvam-se os autos à Junta de Julgamento Fiscal para proferir novo julgamento. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo contra Decisão da 6ª Junta de Julgamento Fiscal que através do Acórdão JJF 0050-06/14 (fls. 412 a 423) julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 09 de janeiro de 2014, com exigência de ICMS no montante de R\$ 539.759,97, 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 e Protocolos, constando do mesmo, a título de informação complementar tratar-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, tudo em conformidade com detalhamento efetuado no próprio corpo do Auto de Infração."*

A Decisão de piso foi no seguinte sentido:

*"Embora a sociedade empresária tenha ingressado com farta documentação, em 22 de abril de 2014, o PAF já se encontrava pautado para julgamento, consoante publicação disponibilizada em 16/04/2014, no site da SEFAZ.*

*Na salvaguarda do princípio da verdade material e da informalidade, que prevalece no processo administrativo fiscal, acolho os documentos extemporaneamente apresentados, que visam à comprovar que "o montante de energia elétrica informado pela impugnante nos relatórios de custo apresentados à fiscalização, deve ser classificado como matéria prima ou material secundário".*

*Pede a impugnante que seja excluída a energia elétrica da exigência fiscal, ou que o PAF seja convertido em diligência.*

*Inicialmente aduzo que, mesmo que supostamente os documentos apresentados viessem a comprovar a utilização de energia elétrica no processo de industrialização do contribuinte, o entendimento que prevalece nesse CONSEF é que a energia elétrica não compõe a base de cálculo para fins de transferência entre estabelecimentos de uma mesma empresa, nos termos do art. 13, § 4º, II da LC 87/96.*

*Pela mesma fundamentação, nego o pedido de diligência ou de perícia, haja vista que nos termos do art. 147, I, "a" do RPAF/99, considero suficientes para a formação de minhas convicções os elementos contidos nos autos, porquanto estas são necessárias quando a prova do fato depender de conhecimento especial de técnicos, o que não é o caso.*

*Deste modo, não há razão para o deferimento do pedido de perícia ou de diligência, e aplico o RPAF/99, Decreto nº 7.629/99, art. 147, I, "b", c/c § 1º: "Deverá ser indeferido o pedido de diligência quando for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse*

*do requerente e cuja prova ou cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.” e “A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo.”*

*Quanto ao princípio da legalidade, apontado como norteador do direito tributário, de fato, preconiza o art. 150, I CF/88 que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. O presente Auto de Infração não infringe qualquer dispositivo legal tendo em vista que os artigos que servem de base para o enquadramento da infração em tela, estão fundamentados na Lei Complementar 87/96 e na Lei 7.014/96 que institui o ICMS no Estado da Bahia. Portanto, preservado o princípio invocado, bem como o contraditório e a ampla defesa, haja vista que o contribuinte foi intimado de todos os atos processuais, recebeu cópia de todos os demonstrativos (fls.13 a 16) e participou efetivamente da ação fiscal e desta instrução processual.*

*Superadas as argüições 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, ENERGIA ELÉTRICA, DENTRE OUTRAS). Deste modo, os autuante 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, ENERGIA ELÉTRICA, OUTRAS, 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. 38 a 39), 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 Recibo de arquivos eletrônicos de fl. 11.*

*Após a apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, 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. 13/16).

A base imponível 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.

Ressalto que o levantamento fiscal está baseado 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 for computado pelo autuado como custo de sua produção – e irregularmente glosado pelo agente fiscal – encontra respaldo e legal, como, por exemplo, 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.

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 subsequentes.

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.

Portanto os gastos com depreciação, energia elétrica, e outros devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Logo, mesmo que, supostamente os documentos apresentados viesssem a comprovar a utilização de energia elétrica no processo de industrialização, coaduno com o entendimento que prevalece neste CONSEF, segundo o qual a energia elétrica não compõe a base de cálculo para fins de transferência entre estabelecimentos de uma mesma empresa, nos termos do art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração."

Cientificada do julgamento, o autuado, por intermédio de seus advogados interpôs Recurso Voluntário (fls. 434 a 452), onde, inicialmente, faz breve relato dos fatos que culminaram com a Decisão de primeira instância.

Destaca, inicialmente, como primeiro argumento aduzido a decadência que entende alcançar a exigência fiscal correspondente ao período de 01 a 14 de janeiro de 2009, entretanto, observa que tais argumentos levantados pelo recorrente relacionados à decadência, deixaram de ser abordados na Decisão de 1ª instância.

Indica que os Julgadores de 1ª Instância, ao discorrerem sobre os fundamentos para a manutenção do Auto de Infração, somente suscitam aspectos relativos à alegada supervvalorização da base de cálculo do ICMS no procedimento adotado pelo recorrente.

Absolutamente nada se falou sobre a decadência que alcança parte da exigência fiscal, e que constitui, diga-se de passagem, argumento totalmente autônomo e independente das argumentações relacionadas ao acerto do procedimento de apuração da base de cálculo adotado pelo recorrente.

Assim sendo, em respeito ao princípio da ampla defesa, contraditório e devido processo legal, entende que a situação experimentada no presente Processo amolda-se perfeitamente às hipóteses legais de nulidade da Decisão, previstas nos incisos II e III, do artigo 18, do RPAF/99 transcrto.

Isto porque, primeiramente, afirma ter ficado sem saber os motivos que levaram as Autoridades Julgadoras a, também pelo outro aspecto suscitado na Impugnação, manter a respectiva parcela da exigência fiscal.

Ademais, entende como dever funcional das Autoridades Julgadoras apresentar os fundamentos legais que justifiquem o ato administrativo decisório. Trata-se de uma garantia ao devido processo legal que, no presente Processo, deixou de ser atendido.

Portanto, tendo em vista que a Decisão ora recorrida quedou-se silente em relação à argüição de decadência de parte da exigência fiscal, posiciona-se que deve a mesma ser declarada nula, realizando-se novo julgamento.

Outro aspecto contido na Decisão de 1<sup>a</sup> Instância que também entende a tornaria nula, por cercear o direito à ampla defesa, consiste na rejeição de maneira sumária à perícia requerida.

Porém, como fartamente explicado, os demonstrativos apresentados à Fiscalização foram interpretados de maneira equivocada, 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.

Ou seja, o Acórdão recorrido, ao seu ver, parece atribuir ao entendimento do autuante 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.

Assegura ser sabido que o processo administrativo fiscal impõe à Administração Pública o dever de apreciação de todos os meios de prova possíveis, ainda que os mesmos não tenham sido juntados aos autos pelas partes que compõem a demanda, transcrevendo texto doutrinário de James Marins a respeito.

Aduz 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.

No caso em questão, por não ter sido deferida a prova pericial que demonstraria que os elementos de custo expostos nas planilhas apresentadas à Fiscalização são efetivamente aqueles mesmos admitidos pela Lei Complementar nº 87/96, entende não haver dúvidas que a Fazenda Baiana cerceia o constitucional direito do recorrente à ampla defesa e ao devido processo legal, devendo, também por este motivo, ser declarada nula a Decisão recorrida.

Desta forma, não restam dúvidas de que a Decisão de 1<sup>a</sup> instância, ao se quedar silente sobre a decadência argüida, bem como, ao negar a realização da perícia técnica pleiteada, cerceou o direito de defesa no presente processo. Por conseguinte, torna-se nulo o respectivo *decisum*, em razão do que dispõe o já mencionado artigo 18, inciso II, do Decreto nº 7.629/99.

A seguir, repisa a sua argumentação quanto a decadência parcial, já trazida em sede de defesa, repetindo os mesmos argumentos, destacando que na hipótese dos autos, não deixou de recolher ou declarar o ICMS relativo aos períodos indicados na autuação. O que teria feito, segundo o equivocado entendimento manifestado pela Autoridade Fiscal, foi, apenas, recolher com insuficiência o imposto devido, em razão do suposto aproveitamento a maior de crédito de ICMS.

Acha que uma vez atendido o dever de antecipar o pagamento do ICMS/ST, como neste caso, ainda que o tenha sido feito supostamente a menor, o prazo para o Fisco Estadual examinar o

cumprimento da obrigação tributária é de 5 (cinco) anos. Durante este período, o Fisco poderá homologar o recolhimento ou proceder ao lançamento de ofício. Após o decurso do prazo, o direito de o Fisco lançar o tributo sofre a ação do tempo, operando-se a decadência deste direito, nos termos da disposição contida no artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional.

Chama a atenção para o fato de que a exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração em discussão refere-se a fatos geradores ocorridos no período de janeiro e fevereiro de 2009, enquanto, por sua vez, a ciência do presente lançamento de ofício pelo recorrente se deu apenas em 14 de janeiro de 2014, sendo de fácil percepção que o lapso temporal existente entre o período de 01 de janeiro a 14 de janeiro de 2009, e a sua ciência (em 14/01/14), mostra-se superior a 5 (cinco) anos, estando, desta forma, a mesma alcançada pela decadência, conforme entendimento pacificado nas cortes Superiores, trazidos em cópia.

Por tal motivo, em vista da manifesta decadência do direito de lançar, que acomete os supostos débitos relativos ao período de 01 a 14 de janeiro de 2009, requer seja prontamente extinta esta parcela da exigência fiscal, conforme determinado pelo artigo 150, § 4º, e artigo 156, inciso VII, do Código Tributário Nacional.

Quanto ao mérito, fala da autuação, lavrada para exigência de suposta diferença de ICMS não recolhida ao Fisco Baiano, em decorrência de alegado creditamento a maior do imposto, em operações de remessa interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do recorrente.

Isto porque os autuantes entenderam, ao seu ver, equivocadamente, que o recorrente teria supervvalorizado a base de cálculo do ICMS nas respectivas operações, em função da aplicação de elementos de custo que não estariam abrangidos pela regra disposta no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, cujo teor reproduz.

Menciona o fato da base de cálculo do ICMS nas operações retratadas na autuação ser composta pela soma dos custos da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Com base na referida definição, diz que 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 anteriormente citado artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96: encargos de depreciação, manutenção, energia elétrica e outros custos indiretos.

Entretanto, diz que os mesmos foram traídos pela forma com que os elementos de custo utilizados nas operações em questão foram indicados na documentação disponibilizada à Fiscalização.

Afirma concordar 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/outros” e “ggf” (gastos gerais de fabricação), indicadas nas planilhas entregues ao Fisco, integram os elementos definidos na Lei Complementar nº 87/96, estando as mesmas segregadas naquela documentação apenas por questão gerencial da empresa.

Defende que 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.

Neste sentido, a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76) determina expressamente em seu artigo 177 (reproduzido), que a escrituração contábil das companhias deva ser procedida em obediência aos princípios e práticas contábeis uniformes e comumente aceitas.

Assim, 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 Custo Real por Absorção, trazendo texto de renomado contabilista.

Assevera 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).

Diz que 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, pois, 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.

Da mesma forma, aduz que 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, também transscrito.

Por não ter a Lei Complementar nº 87/96 criado nova forma de apuração contábil de custo, ao seu ver, prevalecendo o Método de Custo Real por Absorção, posiciona-se no sentido de que deve-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, reproduzindo, de igual forma, o teor do artigo 290 do RIR/1999.

Portanto, afirma ter a planilha de custos apresentada à Fiscalização Baiana atendido os fatores de composição do custo de produção apurados com base no Método de Custo 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.

#### (B) - Energia Elétrica = Matéria-Prima ou Material-Secundário

Entende ter demonstrado 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, nos termos dos artigos 20 e 33, inciso II, da Lei Complementar nº 86/97, igualmente transcritos.

Ou seja, considera a energia elétrica 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.

Informa ser 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.

Além de nutrir o maquinário em geral, a energia elétrica adquirida pelo recorrente 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, vez adquirir energia elétrica no intuito de impulsionar o seu processo produtivo. De outra forma,

seria impensável realizar as atividades inerentes ao seu objeto social, transcrevendo lição doutrinária.

Falta ter comprovado, através de laudos técnicos juntados no presente Processo, o consumo da energia elétrica no processo industrial dos estabelecimentos fornecedores, não deixando dúvidas quanto à sua classificação como matéria prima ou material secundário.

Assevera terem julgadores, utilizando justificativa atécnica e sem embasamento legal para manter a glosa dos créditos relacionados à energia elétrica, mesmo, na sua ótica não haver dúvidas que a energia se integrada no processo produtivo do estabelecimento, será necessariamente classificada como matéria prima ou material secundário consoante disposição expressa do artigo 33, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, permitindo por via de consequência sua integração na base de cálculo do ICMS, nos termos definidos no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, acorde entendimento corroborado pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça, na forma de exemplo de Decisão acostada.

Considerando o teor dos já citados artigos 20 e 33, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar nº 87/96 e já restando comprovado que a energia elétrica informada nos relatórios de custo apresentados à Fiscalização amplamente aplicada no processo produtivo dos estabelecimentos remetentes, entende não haver motivo para não permitir a sua integração na base de cálculo do ICMS, nos termos definidos no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96.

Registra que nas transferências de mercadorias entre os seus estabelecimentos localizados em outros Estados para a Bahia, o recorrente apura e recolhe o ICMS nos exatos termos fixados pelas legislações de cada Ente, e segundo os autuantes, 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 supervvalorizada.

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.

Diz que o 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 cita lição de Roque Antônio Carrazza.

Assegura 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, segundo o estabelecido na Constituição Federal, inciso I, do parágrafo segundo, do artigo 155.

Desta forma, garante ter 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, e o direito ao creditamento do montante integral não se apresenta condicionado à eventual entendimento do Fisco Baiano sobre a correção da base de cálculo da 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, transscrito.

Observa que, no âmbito do Estado da Bahia, não há qualquer norma vedadora do aproveitamento do crédito na hipótese dos autos, sendo de se notar 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.

Menciona o fato da sua redação original prever, expressamente, a possibilidade de glosa de créditos apurados de forma diversa da estabelecida por lei complementar, 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, reproduzindo trecho das razões de voto, contida na Mensagem de Veto nº 869, publicada no D.O.U. de 16/09/1996, na página 18.275.

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

Finaliza, requerendo seja declarada nula a Decisão de 1ª instância, tendo em vista que a mesma incorreu em cerceamento ao direito de defesa, se quedando inerte sobre a decadência de parcela da presente exigência fiscal e indeferindo a perícia requerida pela ora recorrente, ou, alternativamente, 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. 457 a 458, da lavra do ilustre Procurador José Augusto Martins Júnior, após sintetizar o lançamento, posiciona-se no sentido de que "...em exame de argumento preliminar de nulidade da Decisão, observa-se que, de fato, o decisum de piso silenciou-se em relação ao argumento de decadência, proferindo uma Decisão infra petita.

*Neste enfoque, tratando-se de omissão clara, não há como se ultrapassar o pleito de nulidade da Decisão por vício formal, retornando o feito à JJF para análise da questão ventilada pela defesa.*

*Diante do exposto, nos termos do art. 119, § 1º, do COTEB, opino pelo PROVIMENTO do RECURSO VOLUNTÁRIO do autuado, tão somente para que seja declarada a nulidade, por vício formal, da Decisão da JJF, determinando-se que os autos lhe sejam devolvidos, a fim de que seja apreciada a questão relativa à decadência".*

Tal entendimento, foi devidamente convalidado pela Procuradora Assistente, em despacho de fl. 459.

## VOTO

O presente Recurso Voluntário objetiva o reexame da Decisão de primeiro grau que julgou procedente o lançamento, que se constitui na constatação de apenas uma infração, relativa a glosa de créditos nas operações de transferências interestaduais advindas de estabelecimento industrial.

Inicialmente, em função das colocações feitas pelo recorrente, a título de preliminar, relativamente à eventual cerceamento de defesa, gostaria de tecer algumas considerações que entendo pertinentes.

Ao iniciar a sua tese recursal, e o recorrente pleiteia a nulidade da Decisão recorrida, diante do fato de entender ter havido cerceamento de seu direito de defesa, pelo fato da Decisão atacada não ter se manifestado a respeito de sua tese de que teria havido decadência parcial do lançamento.

A previsão legal de embasamento das decisões administrativas encontra-se contida no artigo 93, incisos IX e X da Constituição Federal, com a nova redação dada pela emenda 45, de 31 de dezembro de 2005, ao dispor em seu inciso X, que as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas e em sessão pública.

Portanto, segundo norma constitucional os julgamentos devem ser motivados, sob pena de nulidade. Tal medida trata-se de uma imposição do princípio do devido processo legal em que se busca a exteriorização das razões de decidir, por isso, é importante que as razões venham

expostas com clareza, lógica e precisão, visando à perfeita compreensão de todos os pontos controvertidos, bem como do desfecho da demanda.

A motivação é obrigatória, pois, nas decisões administrativas. Não se deve confundir fundamentação concisa com falta de fundamentação. No caso em exame, o móvel do Recurso apresentado foi a falta de apreciação, e, consequentemente, motivação ou justificativa para tal.

É importante motivar a Decisão, pois viabiliza a vinculação do julgador à prova, o conhecimento das razões com vistas a um Recurso adequado. Mostra, ainda, a motivação, que o resultado da lide não foi sorte, não é fruto do acaso, permitindo que a instância superior de julgamento eventualmente reconheça erros nos julgamentos.

No mesmo sentido, o artigo 155 do RPAF/99 é de que a Decisão resolverá as questões suscitadas no processo e concluirá pela procedência ou improcedência, total ou parcial, do lançamento do crédito tributário ou do pedido do contribuinte, ou ainda quanto à nulidade total ou parcial do procedimento.

Isso significa que, no momento do julgamento todas as questões devem ser devidamente apreciadas, quer aquelas provocadas pelas partes em suas intervenções, quer aquelas que por dever de ofício devia intervir, e apreciá-las.

Tendo o sujeito passivo apresentado argumentação relativa a decadência suscitada, e diante do total silêncio do julgador, o qual calou-se o que implica na não fundamentação da Decisão, vez que não expôs ou externou as razões e os motivos pelos quais não manifestou em seu voto, relativamente à questão suscitada.

Ao silenciar-se em relação a tal questão (decadência), o julgador de primeiro grau infringiu não só a regra legal do artigo 155 do RPAF/99, mas, igualmente, a regra constitucional, maculando a Decisão prolatada, e fazendo surgir a necessidade de realização de nova apreciação, que somente pode se efetivar, através de outro julgamento da matéria, oportunidade na qual tal equívoco ora apontado poderá ser devidamente reparado.

Neste sentido, posso mencionar as decisões no mesmo sentido contidas nos Acórdãos CJF Nº 0314-12/09, CJF Nº 0054-12/05, CJF Nº 0372-12/05 e CJF Nº 0381-12/05.

Assim, pelos motivos expostos, alinho-me ao entendimento da Procuradoria Geral do Estado, e DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, no sentido de anular a Decisão exarada no primeiro grau, devendo o processo retornar àquela instância administrativa, para ser submetido a novo julgamento.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e decretar **NULA** a Decisão recorrida relativa ao Auto de Infração nº **206891.0007/14-4**, lavrado contra **PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A.**, devendo os autos retornarem à primeira instância, para novo julgamento.

Sala de Sessões do CONSEF, 05 de novembro de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS