

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0005/12-5
RECORRENTE - SADIA S.A. (BRF – BRASIL FOODS S/A.)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JFJ nº 0197-02/12
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 21.10.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0397-13/13

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 operações de transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96. Item subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 2ª JFJ, proferida através do Acórdão nº. 0197-02/12, que julgou o Auto de Infração Procedente, o qual fora lavrado para exigir o ICMS de R\$ 4.017.770,74, acrescido da multa de 60%, inerente ao exercício de 2007, em razão de 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, ou seja, nas transferências recebidas de outras unidades, o autuado se apropriou de crédito fiscal com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra. Consta, ainda, que foram excluídos os elementos de custos de produção não previstos no art. 13, § 4º, II, LC 87/96 quando da composição da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, que teve fundamento nos custos apresentados pela própria empresa, sendo expurgadas as rubricas depreciação, manutenção energia e outros, para o referido período.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após, em síntese, a JFJ decidir que:

1. O impugnante exerceu plenamente o seu direito de defesa e que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, razão para indeferir a solicitação de diligência ou perícia no sentido de se comprovar composição da base de cálculo do ICMS nas operações descritas no lançamento, uma vez que os demonstrativos apresentados e entregues aos autuados são esclarecedores da metodologia e das exclusões que foram realizadas para compor os valores das transferências.
2. O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim, como o Auto de Infração foi lavrado em 14/02/2012, os fatos geradores ocorridos no exercício de 2007 só seriam atingidos pela decadência a partir de primeiro de janeiro de 2013.
3. A auditoria utilizou como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, visto o comando

contido no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96, que é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo. Diante disso, “*gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., foram corretamente expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.*”

4. Destaca a posição do STJ, citada na informação fiscal, reafirmando a orientação e jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, bem como combustíveis e lubrificantes não representam insumos, matérias-primas, nem produtos intermediários, pois não se incorporam nem são consumidos 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). Assim, considera que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima, pois a energia elétrica é contabilizada como despesas, em conta distinta de matéria-prima, embalagem e material secundário. Assim sendo, também por esse motivo a mesma não pode integrar a base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, conforme, inclusive, decisões alinhadas desse próprio CONSEF (2ª CJF - ACÓRDÃO CJF Nº 0082-12/12; 4ª JJF - ACÓRDÃO JJF Nº 0223-04/11; 5ª JJF - ACÓRDÃO JJF Nº 0267-05/10), visto que a ampliação da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada viola o art. 13, §4º, II, da LC 87/96, reduzindo a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias industrializadas.
5. Aduz a JJF que não há o que se falar em violação ao princípio da não cumulatividade, na medida em que não se está a obstar a utilização dos créditos das aludidas transferências, contudo se as mesmas forem efetuadas com base de cálculo acima do que prevê a Lei Complementar nº 87/96, favorecerá ao Estado de origem e se as mesmas ocorrerem em valor inferior à citada lei, favorecerá ao estado de destino, restando apenas a obediência ao disposto na aludida Lei Complementar, que tem como balizamento a equânime distribuição do ICMS, atendendo pacto federativo e em consonância com o que prevê a Constituição Federal.

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 245 a 264 dos autos, diante das seguintes argumentações:

1. Argui em preliminar que o indeferimento da perícia pretendida pelo recorrente cerceia o direito à ampla defesa e esvazia por completo a busca pela verdade material, pois diversos elementos de custo que compõem os itens expressos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, encontravam-se segregados em rubricas próprias, com outra nomenclatura. Cita doutrina e jurisprudência.
2. Reitera a extinção do crédito tributário pela decadência, referente ao período de janeiro a dezembro de 2007, do que salienta que a interpretação correta do § 5º do art. 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 art. 173, I, do CTN. Em havendo recolhimento do tributo, ainda que insuficiente, conforme entende o fisco, deve ser aplicada a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN, tendo como termo inicial a data da prática do fato gerador do tributo. Cita jurisprudência.
3. No mérito, aduz que, com base no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, o fisco constatou, a partir das informações prestadas pelo recorrente, acerca da formação do custo das mercadorias, teria incluído na composição da base tributável do ICMS itens não previstos na legislação, a exemplo de: encargos de depreciação, energia elétrica e gastos gerais de fabricação. Porém, diz que o fisco foi traído pela forma com que os elementos de custo utilizados nas operações em questão foram indicados na documentação disponibilizada à fiscalização. Aduz que concorda 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 LC nº 87/96, estando as mesmas segregadas naquela documentação apenas por questão gerencial, visto que a apuração da base de cálculo do ICMS legal, 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, cita a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76), a qual determina expressamente que a escrituração contábil das companhias deva ser procedida em obediência aos princípios e práticas contábeis uniformes e comumente aceitas, ou seja, todos os custos direta e indiretamente relacionados aos produtos fabricados devem ser considerados na quantificação do custo total. Em suma os custos de produção (como sinônimo de custo da mercadoria produzida) são todos aqueles incorridos no processo de fabricação. Assim, as rubricas de custos apresentadas devem ser consideradas custos de matéria-prima, material secundário/intermediário.

4. Quanto à energia elétrica, o recorrente aduz que a própria legislação do ICMS classifica, de maneira inequívoca, quando consumida no processo industrial do estabelecimento, como matéria-prima ou material-secundário, conforme sua utilização, garantindo-lhe o direito ao crédito do imposto pela entrada. Destaca que a utiliza em seu processo produtivo em grande quantidade de maquinário, assim como em diversos componentes eletrônicos responsáveis pela produção, controle e acondicionamento dos alimentos que industrializa, além de ser indispensável para a conservação dos produtos, do que diz causar-lhe perplexidade o fisco ter deixado de considerar como matéria-prima ou material secundário a energia elétrica.
5. Alega que a autuação fere o 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, tendo o direito de creditar-se do ICMS destacado, não sendo aceito qualquer restrição, do que salienta que o art. 22 da LC nº 87/96, o qual previa que “*Os Estados vedarão o aproveitamento de crédito, ainda que destacado em documento fiscal, quando em desacordo com dispositivo nesta Lei Complementar*”, foi vetado, o que, segundo o apelante, demonstra definitivamente a impossibilidade de se glosar os créditos apurados.

Por fim, requer 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 e, caso assim não entenda, seja determinada nesta instância a realização de perícia já requerida, para, após, julgar improcedente o Auto de Infração.

Em seu Parecer, às fls. 316 a 324 dos autos, de lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, a PGE/PROFIS opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, pois entende não merecer suporte a tese recursal de que o indeferimento da realização de perícia causou cerceamento do direito de defesa, pois, cediço, que a produção de prova é um ato processual ínsito à atividade do julgador, sendo este soberano na definição da necessidade da produção ou não de ato diligencial, devidamente escorado no princípio do livre convencimento motivado. Ademais, segundo o opinativo, percebe-se no presente feito, de forma clara, a presença de todo lastro probatório necessário à formação da livre convicção dos julgadores.

Quanto à decadência, diz que no caso em apreço a tese suscitada sufragada no STJ não se aplica, pois a conduta infracional é relativa a utilização indevida de crédito fiscal, o que não induz necessariamente ao não recolhimento do ICMS, em face da possibilidade da existência de saldo credor no período, não havendo a certeza do recolhimento a menor. Não bastasse isso, o COTEB, dentro do permissivo legal preconizado no art. 150, § 4º, do CTN, estipulou prazo diferenciado na definição do marco temporal de contagem da decadência, estando a norma plenamente vigente e eficaz.

No mérito, aduz que também não merece sufrágio a tese recursal, pois o custo discriminado pelo próprio recorrente não se amoldam às rubricas de custo da mercadoria estipuladas pela Lei Complementar, não havendo que se aplicar para o caso concreto as regras esculpidas na Lei nº

6.404/76 e, muito menos, no RIR/99, mas, deve ser aplicado o princípio da não cumulatividade como norte axiológico para definição dos conceitos de material secundário e matéria-prima.

Salienta que é possível definir o termo matéria-prima como todo o material que está agregado no produto e que, portanto, é empregado na sua fabricação, tornando-se parte dele, enquanto, doutro lado, os insumos é qualquer tipo de material utilizado para a produção de um determinado tipo de produto, mas que não, necessariamente, faça parte dele.

Assim, neste sentido, poder-se-ia inferir a definição de material secundário, como todo material utilizado na produção de determinado produto, mas não agregado ao produto final. Contudo, este raciocínio simplista deve ser atrelado a uma circunstância determinante no arquétipo constitucional do ICMS, qual seja, a não-cumulatividade.

Aduz que esta concepção é a inteligência argumentativa da tese esposada e abraçada pela jurisprudência para definir os requisitos caracterizadores do que se entende como produto intermediário, em espécie: a) contato direto com o produto objeto da nova fase de circulação econômica do bem em direção ao consumo; b) integração ao produto final ou consumação total e imediata na fase anterior de circulação do bem. De forma que somente a mercadoria que participe do processo de fabricação, na condição de ser consumida ou integrada ao produto final, como elemento indispensável à sua composição, geraria direito ao crédito.

Assim sendo, concluiu o Parecer que há de se perquirir sempre se a energia elétrica se encarta como elemento componente da fase de circulação econômica do bem até o consumo final, dentro dos requisitos atinentes ao regime de crédito físico, em espécie: a) contato direto com o produto objeto da nova fase de circulação econômica do bem em direção ao consumo; b) integração ao produto final ou consumação total e imediata na fase anterior de circulação do bem, não sendo este o caso dos autos, conforme se verifica dos registros contábeis feitos pelo recorrente e devidamente sublimados às fls. 204 a 209 dos autos.

Assim, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância, no que tange a exigência por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao legalmente estabelecida, em razão do custo de produção corresponder ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, sendo excluídos os valores referentes à depreciação, energia, CGF e outros.

De início, devo ressaltar que rejeito a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido, pois o fato do colegiado indeferir o pedido de diligência ou de perícia, quando devidamente fundamentado, conforme ocorreu, não enseja cerceamento de defesa, visto que a JJF considerou que os elementos existentes no processo eram suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a se produzir, sendo desnecessária tal providência para comprovar composição da base de cálculo do ICMS nas operações descritas no lançamento, visto que os demonstrativos apresentados e entregues ao autuado são esclarecedores da metodologia e das exclusões que foram realizadas para compor os valores das transferências em lume, cabendo a análise do mérito.

Assim, por concordar com as motivações acima citadas, também indefiro o pedido de perícia para examinar a base de cálculo, a qual já foi devidamente apurada e comprovada pelo fisco, conforme demonstrativos nos autos, a exemplo de fl. 120, e constantes dos arquivos eletrônicos, cuja mídia foi entregue ao autuado consoante consta do documento à fl. 123 dos autos, não tendo o recorrente apontado qualquer irregularidade que viesse a contraditar os números apurados, de forma a motivar, se for o caso, a realização de diligência.

No que diz respeito à arguição de decadência referente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2007, deixo de acolher tal pretensão com fundamento na previsão legal contida no próprio § 4º do artigo 150 do CTN, o qual dispõe que “*Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador...*”, do que se fundamentou a legislação pertinente no Estado da Bahia, ínsita no § 1º do art. 28 da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), para fixar *o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência da hipótese tributária de incidência como o momento a partir do qual se iniciaria a contagem do prazo decadencial para constituição do respectivo crédito tributário*, nos termos previstos no art. 173, I, do CTN. Assim, quando da lavratura do Auto de Infração, em 14.02.2012, não havia operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativos aos aludidos fatos geradores, cujo termo final seria em 31/12/2012.

Em consequência, vislumbro que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte.

Quanto ao mérito, observo que o Recurso Voluntário limita-se, tão somente, a alegar que devem compor a base de cálculo do ICMS, nas operações de transferência interestadual de seus produtos, todos os valores tidos como custo de produção, visto que nos itens elencados no artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 devem se incluir outros valores que venham a ser caracterizados como custo de produção, pois, conforme sustenta o recorrente, para efeitos contábeis, todos os custos direta e indiretamente relacionados aos produtos fabricados devem ser considerados na quantificação do custo total. Assim, 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 LC nº 87/96, estando as mesmas segregadas naquela documentação apenas por questão gerencial, visto que a apuração da base de cálculo do ICMS legal, qual seja, “*o custo da mercadoria produzida*”, possui como fonte a teoria contábil, especificamente a disciplina relacionada à formação do custo de produção industrial.

Porém, não cabe razão ao recorrente, pois, ainda que as Normas de Procedimento Contábil prescrevam que na apuração dos custos de produção deverão ser incluídas diversas rubricas, entre elas às de depreciação e outros encargos, mesmo assim, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, *quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular*, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, vigente à época dos fatos geradores, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Assim, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecê-la, por força de mandamento constitucional, qualquer legislação ordinária que venha a contrariá-la afronta a própria Constituição. Ademais, o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, os gastos com manutenção, depreciação, frete, energia, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme consignado na Decisão recorrida, cuja definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal.

Assim, em que pese a essencialidade da energia elétrica para o processo industrial e do direito do crédito fiscal correspondente no processo produtivo, para efeito de transferência interestadual de produtos fabricados pelo mesmo titular, por força de política tributária, o crédito fiscal limita-se unicamente as rubricas previstas na norma complementar, não cabendo sua classificação como material secundário, conforme bem explicitou o Parecer da PGE/PROFIS.

Tal limitação legal para determinação da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo mesmo titular, não afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, como alegado pelo recorrente, pois, o citado princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por “LEI COMPLEMENTAR”, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, “c”, da Constituição Federal.

Portanto, se a própria Lei Complementar nº 87/96, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo limitada aos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não se há de falar em afronta ao princípio da não cumulatividade, como afirma o recorrente.

Assim, caso o remetente tenha 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 no art. 93, § 5º, incisos I e II, do RICMS, então vigente.

Diante de tais considerações, verificam-se impertinentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, em razão da LC 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante apuraram os 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, energia e outros, não tendo o recorrente logrado êxito em contestar os números apurados, os quais a fiscalização se baseou nos elementos fornecidos pela empresa.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter inalterada a Decisão recorrida.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Em que pese o brilhantismo do voto do relator, divirjo do seu entendimento quanto à preliminar de decadência, pois entendo que assiste razão ao Recorrente, uma vez que houve o pagamento antecipado previsto no art. 150, §4º, do CTN, devendo ser aplicada a data da ocorrência do fato gerador como *dies a quo* da contagem do prazo decadencial.

Veja-se que, segundo o entendimento pacificado no STJ, no Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 973733/SC, deve ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN aos casos em que há recolhimento antecipado do imposto sujeito ao lançamento por homologação:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

[...]

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação

cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

[...]

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Conforme determinado na Constituição Federal (art. 146, III, "b"), a decadência do crédito tributário é matéria reservada à lei complementar. Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é o CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

"Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN" (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STF, *ex vi* do aresto a seguir transcrito:

"A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais" (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).

Frise-se que a Súmula Vinculante nº 08, a qual vincula também a Administração Pública, conforme determina o art. 103-A, da CF/88, cristalizou o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas à Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa dos precedentes que ensejaram a edição do referido verbete:

"PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. *As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.*

II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.

[...]

(RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008). (grifamos)

Assim diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

"São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

A redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária.

Todavia, apenas somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével. A verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição.

Sabe-se bem que efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete da súmula, não atingindo a sua fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não passassem de mera recomendação. Ademais, não nos parece que seja necessário que o STF edite uma súmula vinculante específica para o caso da legislação do Estado da Bahia para que se aplique o entendimento jurisprudencial pacificado de forma incontestada nos Tribunais Superiores.

Portanto, em termos de decadência, as normas do CTN devem prevalecer sobre as disposições constantes do COTEB.

Veja-se que o CTN prescreve as normas de decadência em dois dispositivos: art. 173, I, e art. 150, §4º, a seguir transcritos, in verbis:

“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”.

“Art. 150. (...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado 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”.

Ou seja, há, no CTN, duas regras distintas referentes à definição do termo a quo do prazo decadencial; cabendo ao intérprete definir quando ele coincide com o fato gerador (lançamento por homologação) e quando ele é protelado para o primeiro dia útil do exercício seguinte (lançamento de ofício).

Uma premissa parece facilitar bastante o deslinde da questão e ela diz respeito ao significado da palavra homologar. Segundo o dicionário Michaelis, homologar quer dizer “confirmar por sentença ou autoridade judicial ou administrativa; aprovar”. Logo, o ato que é sujeito à homologação é o pagamento realizado pelo contribuinte; é ele que será verificado pela autoridade administrativa fiscal e, se estiver correto, será aprovado, confirmado. Não se homologa o lançamento feito pelo contribuinte, até mesmo por ser discutível o chamado “lançamento por homologação”, vez que não se enquadra no conceito de atividade “administrativa plenamente vinculada” a que faz referência o art. 3º, do CTN.

Firmada tal premissa, é de se concluir que, se houve pagamento do tributo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, consoante estabelece o parágrafo 4º, do art. 150, do CTN. Do contrário, ou seja, se não houve recolhimento do tributo, nem mesmo parcial, a decadência somente começa a ser computada do primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN.

O entendimento ora esposado não representa nenhuma novidade, pois vem sendo adotado, há muito tempo, pelo Superior Tribunal de Justiça. A própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, atenta a isso e, principalmente, aos elevados gastos suportados pela União com a sucumbência gerada pela defesa, infértil, de tese contrária, já adotou internamente o mesmo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, através do Parecer nº 1617/2008, cujos trechos principais pede-se vênia para transcrever:

“3031. Assim, com base em magistério de Leandro Paulsen, conclui-se que:

a) no caso do pagamento parcial da obrigação, independentemente de encaminhamento de documentação de confissão (DCTF, GFIP ou pedido de parcelamento), o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;

b) no caso de não pagamento, nas hipóteses acima elencadas (com ou sem o encaminhamento de documentação de confissão), o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN;

c) de qualquer sorte, nos casos em que a declaração foi prestada ou houve parcelamento, não haveria a necessidade de lançar o valor já declarado, mas sim apenas a diferença, o que se tem chamado de lançamento suplementar.

[...]

3738. É recorrente a fixação do dies a quo do prazo de decadência na data da ocorrência do fato gerador quando da antecipação do pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal. Isto é, ainda que o recolhimento seja parcial, as diferenças são exigíveis, a partir do fato gerador da obrigação. Mas, e quando não se tem o pagamento antecipado? No Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 936380/SC, relatado pelo Ministro Castro Meira, matéria julgada em 19 de fevereiro de 2008, ementou-se, como segue:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXAÇÃO SUJEITA A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SÚMULA 7/STJ. 1. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no artigo 149, V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do artigo 173, I, do CTN. Precedentes”.

(...)

a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;

(...)

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

Havendo recolhimento a menor do imposto ou utilização indevida de crédito fiscal, implica dizer que o contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido. Veja-se que a compensação crédito/débito lançada na conta corrente do contribuinte estava em parte correta.

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente prevista no art. 156, II, do CTN. Na apuração mensal do ICMS, o contribuinte lança os seus créditos e débitos e encontra, ao final do mês, um saldo devedor ou um saldo credor de imposto, logo, ainda que tenha utilizado algum crédito indevidamente, é fato que o contribuinte realizou o pagamento antecipado a que alude o §4º do art. 150, do CTN.

Assim sendo, deve ser aplicado o prazo previsto no art. 150, §4º, do CTN, para que se conclua, sem sobressaltos, que o prazo decadencial, na espécie, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato gerador, estando, portanto, irremediavelmente extinto pela decadência o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos 5 anos antes da intimação do sujeito do passivo.

Frise-se que o crédito tributário só é constituído com o lançamento eficaz, para o qual é imprescindível a regular notificação do contribuinte para o oferecimento de defesa. A pura e simples lavratura do Auto de Infração não tem o condão de constituir o crédito tributário. Tão somente após a regular notificação do sujeito passivo é que o lançamento tributário se perfaz. Neste sentido, a jurisprudência pacífica do STJ:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. PUBLICAÇÃO DE EDITAIS. EFICÁCIA DO ATO. PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL.

1. A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.

2. Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se a ausência de notificação do lançamento do crédito tributário o torna inexistente e, portanto, restaria configurada a impossibilidade jurídica do pedido; (b) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local, bem como a publicação de editais para notificação do vencimento da contribuição sindical rural; e (c) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.

3. **"A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte - que é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de Execução Fiscal - e oponível a ele - que não mais terá direito a certidão negativa de débitos em sentido estrito.**

A notificação está para o lançamento como a publicação está para a Lei, sendo que para esta o Mi. Ilmar Galvão, no RE 222.241/CE, ressalta que: 'Com a publicação fixa-se a existência para a lei e identifica-se a sua vigência...' (...)" (Leandro Paulsen, in "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, p. 1076).

4. A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedimental que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1998, p. 274.

5. Consectariamente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.

[...]

(AgRg no REsp 950.156/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02.10.2007, DJ 29.10.2007 p. 195)

TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DE TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF.

COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CRÉDITO NÃO CONSTITUÍDO DEVIDAMENTE. CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL.

1. É pacífico na jurisprudência desta Corte que a declaração do tributo por meio de DCTF, ou documento equivalente, dispensa o Fisco de proceder à constituição formal do crédito tributário.

2. Não obstante, tendo o contribuinte declarado o tributo via DCTF e realizado a compensação nesse mesmo documento, também é pacífico que o Fisco não pode simplesmente desconsiderar o procedimento adotado pelo contribuinte e, sem qualquer notificação de indeferimento da compensação, proceder à inscrição do débito em dívida ativa com posterior ajuizamento da execução fiscal.

3. **Inexiste crédito tributário devidamente constituído enquanto não finalizado o necessário procedimento administrativo que possibilite ao contribuinte exercer a mais ampla defesa, sendo vedado ao Fisco recusar o fornecimento de certidão de regularidade fiscal se outros créditos não existirem.**

4. Recurso especial não provido.

(REsp 999.020/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13.05.2008, DJ 21.05.2008 p. 1)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 530 DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. AÇÃO DE COBRANÇA. SENTENÇA QUE JULGOU PROCEDENTE A DEMANDA. ACÓRDÃO QUE, POR MAIORIA, RECONHECEU A NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DETERMINOU A EXTINÇÃO DO FEITO SEM RESOLUÇÃO DE MÉRITO. EMBARGOS INFRINGENTES. CABIMENTO.

1. Malgrado o acórdão recorrido, com base no art. 267, VI, do CPC, reconheça a inexistência de "qualquer das condições da ação", porquanto o "**lançamento nulo e a falta da notificação acarretam a inexistência formal do crédito tributário**", emite juízo de mérito sobre o título que supostamente legitima a cobrança da contribuição sindical. Assim, conclui-se que a hipótese amolda-se à regra prevista no art. 530 do CPC — acórdão por maioria, proferido em sede de apelação, que reformou a sentença de mérito —, razão pela qual é viável a apresentação de embargos infringentes.

Nesse sentido: REsp 855.148/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 9.10.2006.

2. Recurso especial provido.

(REsp 734.448/PR, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04.12.2007, DJ 18.02.2008 p. 24)

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL.

PROCESSO CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. PRECLUSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. PUBLICAÇÃO DE NOTIFICAÇÃO EM JORNAIS LOCAIS. APLICAÇÃO DO ARTIGO 605 DA CLT. NECESSIDADE.

CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL. ACÓRDÃO RECORRIDO NO MESMO SENTIDO DO ENTENDIMENTO PACIFICADO NO STJ.

APLICAÇÃO DA SÚMULA 83/STJ.

[...]

6. A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.

7. Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local; e (b) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.

8. A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedimental que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1998, p. 274.

9. Consectariamente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.

[...]

(AgRg no Ag 922.099/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03.06.2008, DJ 19.06.2008 p. 1)

Destarte, acolho a preliminar de decadência para excluir todos os fatos geradores ocorridos há mais de 5 anos, contados da data da ciência do auto de infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria em relação à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente 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 **206891.0005/12-5**, lavrado contra **SADIA S.A. (BRF – BRASIL FOODS S/A)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.017.770,74**, 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): Álvaro Barreto Vieira, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiros: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Oswaldo Ignácio Amador e Leonardo Baruch Miranda Souza.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de outubro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de decadência)

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