

PROCESSO	- A. I. N° 206891.0012/12-1
RECORRENTE	- COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2 <sup>a</sup> JJF n° 0239-02/12
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
INTERNET	- 04.12.2013

### 3<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0437-13/13

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Infração comprovada. Afastada a arguição de decadência. Não acatada a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (2<sup>a</sup> JJF), que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir o ICMS no valor de R\$ 454.282,01, acrescido da multa de 60%, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

Consta na descrição dos fatos que, em operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, foram efetuadas transferências para filial localizada neste Estado, utilizando base de cálculo do imposto em desacordo com o previsto no art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Foram expurgadas as rubricas depreciação e energia, uma vez que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, portanto, na apuração da base de cálculo foi considerado o custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas depreciação e energia.

O autuado apresentou defesa e, preliminarmente arguiu a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos antes de junho de 2007. No mérito, impugnou o critério utilizado na apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências. Na informação fiscal, os autuantes mantiveram o procedimento adotado na apuração do imposto lançado.

Por meio do Acórdão JJF N° 0339-02/12, o Auto de Infração foi julgado Procedente.

Ao proferir o seu voto, o ilustre relator da Decisão recorrida, inicialmente, afastou a preliminar de decadência, sob o argumento de que a contagem do prazo decadência se fazia nos termos do art. 173, I, do CTN, uma vez que “*a regra geral em matéria de decadência, no que toca ao ICMS, é de que o fisco tem 05 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se venceu o prazo para pagamento fixado na legislação, para formalizar o crédito tributário respectivo não pago no todo ou em parte à época própria, sob pena de caducidade do direito ao crédito pelo seu não exercício*

No mérito, o ilustre relator efetuou uma descrição da infração e da fundamentação legal utilizada pelos autuantes, bem como demonstrou a forma de apuração dos valores lançados. Discorreu sobre a formação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais. Ressaltou que a autuação foi efetuada com base em planilha de custo de produção apresentada pelo contribuinte, da qual foram expurgadas as parcelas relativas à depreciação e energia elétrica. Mencionou que a

matéria em comento já foi objeto de algumas decisões deste CONSEF e, em seguida, transcreveu trecho de voto proferido no Acórdão JJF Nº 0038-03/12. Ao concluir seu voto, assim se pronunciou o relator de primeira instância:

[...]

*Portanto, considerando que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96, é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima), e restando evidenciada que a energia elétrica é contabilizada como despesas, em conta distinta de matéria-prima, embalagem e material secundário, bem assim, que o custo com “depreciação, dentre outros, não compõem o custo de produção, tais rubricas contábeis” não podem integrar a base de cálculo prevista no citado dispositivo legal, sem correto não considerá-los, como fizeram os autuantes, na composição da base de cálculo nas transferências para filiais localizadas neste Estado, não se aplicando a legislação do Estado de Minas Gerais invocado na defesa.*

*Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, apurou a base de cálculo em valores não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior 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, inciso II e com o art. 97, inciso VIII do RICMS/97.*

Inconformado com a Decisão contida no Acórdão JJF Nº 0239-02/12, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 241 a 251) visando reformar a Decisão recorrida.

Explica que promove, em suas fábricas localizadas em Minas Gerais, a industrialização do leite e seus derivados, sendo que uma parte dessa produção é transferida para o seu estabelecimento baiano, o qual se incumbe da comercialização desses produtos recebidos em transferência.

Preliminarmente, afirma que como o ICMS é lançado por homologação, o prazo de decadência não se inicia no exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I), mas na data da ocorrência do fato gerador do tributo (art. 150, §4º), razão pela qual os valores referentes ao período anterior a junho de 2007 foram alcançados pela decadência. Para respaldar sua tese, reproduz jurisprudência do STJ sobre a matéria.

No mérito, menciona que na auditoria fiscal foram expurgados os custos de produção correspondentes à depreciação e à energia.

Referindo-se à energia elétrica, esclarece que conforme documentos anexados (fls. 252 a 257) contabiliza esse custo da seguinte forma: *no momento da entrada da nota fiscal de energia elétrica, no registro de entradas de mercadoria, inclusive para pagamento a Recorrente lançava os valores no setor de produção na conta 43571, F120, setor 455, já que não se sabia naquele momento o percentual da energia elétrica utilizada nos produtos fabricados naquele mês. [...] Somente após o encerramento do mês, quando se apurava a produção da fábrica e sobretudo os volumes (por produto) é que se fazia o rateio do valor da energia proporcional ao volume produzido. Nesse momento creditava-se a conta 43571 e debitava 42571, sendo que no arquivo da conta 43571, é o lançamento original, pelo registro da nota de energia elétrica, no setor de produção geral, a débito, e o crédito, é o estorno, transferindo para a conta 42571, direcionando para os produtos, onde incorporam o custo.*

Afirma que a energia elétrica é indispensável na combinação dos fatores de produção, na condição de insumo, concorrendo para a formação do produto. Aduz que a LC 87/96, no seu art. 33, II, “b”, com a redação da LC 102/00, admite o aproveitamento do crédito de ICMS da energia consumida no processo industrial. Frisa que a energia é consumida no seu processo produtivo, constituindo um bem intangível que é integralmente consumido no momento em que aciona as máquinas e equipamentos utilizados na produção. Menciona que a questão já foi apreciada pelo Tribunal de Justiça da Bahia, que decidiu que o procedimento adotado pelo recorrente estava correto. Transcreve a ementa de Decisão proferida pelo TJ-BA e, em seguida, assegura que os gastos com energia elétrica consumida no processo produtivo devem compor a base de cálculo nas operações de transferências, conforme as normas contábeis em vigor e a LC 87/96.

Referindo-se à depreciação, diz que os itens 8 e 11 da Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 22 do IBRACON, cujo teor transcreveu, definem o que são “custo” e “custo de fabricação”.

Conclui que, segundo a NPC 22 do IBRACON, o “custo de produção” é constituído pela soma dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris (como mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc.), excluídos aqueles cuja ocorrência seja imprevisível.

Diz que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) editou o Pronunciamento Técnico CPC 16, que deixa claro que no conceito de custos estão incluídas exatamente as parcelas glosadas pela fiscalização neste feito. Transcreve trecho desse citado Pronunciamento.

Reproduz ensinamentos de Eliseu Martins acerca da definição de “custos de produção” e, em seguida, afirma que segundo esse autor os gastos realizados na produção antes de o bem estar pronto para a venda são “custos de produção”, ao passo que os gastos realizados após a industrialização do bem constituem “despesas de venda”.

Diz que a LC 87/96 é clara ao autorizar a inclusão dos dispêndios com mão-de-obra na base imponível considerada na transferência de mercadoria para estabelecimento localizado em outra unidade da Federação.

Menciona que o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, que diz ser a norma aplicável na definição da base de cálculo nas transferências originadas de Minas Gerais, define que o custo de produção envolve tanto o custo com pessoal como com máquinas, sendo que no caso das máquinas deve ser considerada a despesa com manutenção e depreciação. Transcreve o disposto no art. 43, IV, §2º, desse citado Regulamento.

Sustenta que nada mais fez do que se submeter à legislação vigente no Estado de Minas Gerais, que inclui a mão-de-obra tecnológica dentre os custos de produção, entendimento este que, além de estar de acordo com as normas contábeis, não encontra qualquer oposição no RICMS/BA, muito menos na LC 87/96. Diz que o RICMS/BA e a LC 87/96 admitem que os custos sejam formados pela mão-de-obra, e como não especificam o que se entende por mão-de-obra, fica patente que prevalece o conceito contábil que inclui a depreciação.

Ressalta que seria impossível fabricar os produtos em questão sem a mão-de-obra tecnológica, o que significa dizer que os gastos com estas máquinas integram os custos de produção, ou seja, são gastos incorridos para a produção e não pela produção.

Ao finalizar, requer que o Auto de Infração seja cancelado.

Ao exarar o Parecer de fls. 267 a 274, o ilustre representante da PGE/PROFIS afirma que a tese recursal atinente à decadência não se aplica ao caso em comento, pois a conduta infracional é de utilização indevida de crédito fiscal, o que não induz, necessariamente, ao não recolhimento de ICMS, em face da possibilidade de existência de saldo credor no período, não havendo, por epítrope, a certeza do recolhimento a menos. Diz que o Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), dentro do permissivo legal contido no art. 150, §4º, do CTN, estipulou prazo diferenciado para definição do marco temporal de contagem da decadência, estando a norma plenamente vigente e eficaz.

No mérito, afirma que não merece acolhimento a tese recursal, uma vez que os custos discriminados pelo recorrente não se amoldam às rubricas de custo da mercadoria produzida estipulada pela Lei Complementar nº 87/96, não havendo que se aplicar ao caso concreto as regras estipuladas na Contabilidade, devendo ser aplicado o princípio da não cumulatividade na definição dos conceitos de material secundário e matéria-prima.

Discorre sobre o conceito de material secundário, cita doutrina e transcreve dispositivos da LC 87/96. Prosseguindo afirma que não se encarta no conceito de material secundário as outras referências conceituais estabelecidas na própria norma, qual seja, matéria-prima, mão-de-obra e acondicionamento. Traça distinções entre matéria-prima e insumos e cita exemplos. Em seguida, afirma que somente a mercadoria que participa do processo de fabricação, na condição de ser consumida e integrada ao produto final, como elemento indispensável à sua composição, geraria direito ao crédito. Sustenta que não há, portanto, como se acolher a depreciação e a energia elétrica como componentes formativos da base de cálculo das transferências interestaduais.

Ao finalizar, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Preliminarmente, o recorrente suscita a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a junho de 2007, pois considera que a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do art. 150, §4º, do CTN, já que o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação, e que a autuação não trata de falta de recolhimento de imposto, mas sim de glosa de crédito fiscal.

Com o devido respeito, divirjo da tese defendida pelo recorrente, pois o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O art. 150, § 4º, do CTN, prevê que “*Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador*”. Contudo, a legislação tributária do Estado da Bahia, utilizando a permissão contida no § 4º do art. 150 do CTN, fixou o prazo de homologação em cinco anos a contar “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 107-A, I, do COTEB).

A homologação tácita, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, só ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária. No caso em comento, os valores que estão sendo cobrados foram apurados mediante a realização de uma auditoria fiscal, que detectou a apropriação de créditos fiscais de ICMS a mais que a prevista na legislação, acarretando o recolhimento a menos do ICMS devido mensalmente. Essa parcela do ICMS que deixou de ser recolhida foi lançada de ofício e, portanto, em relação aos valores cobrados no Auto de Infração não houve o lançamento por homologação e, portanto, não se pode aplicar o previsto no art. 150, § 4º, do CTN, como pleiteia o recorrente.

Para os fatos geradores ocorridos durante o exercício de 2007, a Fazenda Pública tinha até o dia 31/12/12 para constituir o crédito tributário. No caso em tela, o crédito fiscal foi constituído em 16/05/12, quando foi encerrado o procedimento fiscal com a lavratura do Auto de Infração, tendo sido o autuado notificado do lançamento em 01/06/12. Portanto, não houve a alegada decadência.

Conforme já relatado o Recurso Voluntário interposto tem como objetivo modificar a Decisão de 1ª instância que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, no qual o autuado, ora recorrente, foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a operações interestaduais de transferência de mercadorias, com base de cálculo superior ao custo de produção estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.

De acordo com a descrição da infração e os demonstrativos que embasam o Auto de Infração, a apuração dos valores lançados de ofício foi realizada em consonância com o previsto no art. 13, §4º, inc. II, da LC 87/96, o qual estabelece que nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de um mesmo titular, a base de cálculo deverá corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Dessa forma, foram expurgados da base de cálculo do ICMS incidente nas transferências em tela os valores decorrentes de depreciação e energia elétrica.

Sustenta o recorrente que há ilegalidade na glosa dos créditos fiscais, pois, nas operações de transferência interestadual de seus produtos, a legislação do Estado de origem, a NPC 22 do IBRACON e o Pronunciamento Técnico CPC 16 enquadram no conceito de custo de produção os gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris, ou seja, que todos os valores tidos como custo de produção devem compor a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais realizadas.

Com o devido respeito, discordo desse argumento recursal, uma vez que para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deve ser adotado o custo de produção definido de forma taxativa no art. 13, §4º, inc. II, da LC 87/96, norma que está reproduzida no art. 17, §7º, inc. II, da Lei nº 7.014/96, bem como no art. 56, inc. V, al. “b”, do RICMS/BA, assim entendida como a

soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Portanto, é legítima a glosa de crédito fiscal decorrente da utilização de base de cálculo em valor superior à prevista nessa citada legislação, nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular.

A definição da base de cálculo do ICMS está sujeita ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecer-la, por força de mandamento constitucional. A estipulação de base de cálculo diversa da prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve ser rechaçada por ser eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade.

O comando contido no art. 13, § 4º, inc. II, da LC 87/96, é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos ali expressamente elencados. Assim, os gastos com depreciação e energia devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo a ser empregada na transferência, o que acarreta o subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Tendo o estabelecimento remetente destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao destinatário utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, já que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, conforme previsto no art. 93, §5º, I e II, do RICMS-BA/97.

A jurisprudência, doutrina e legislação citadas pelo recorrente relativamente à energia elétrica não possuem o condão de incluí-la na base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Do mesmo modo, o fato de ser a energia elétrica indispensável e consumida no processo produtivo do recorrente não a inclui no rol dos custos elencados no referido dispositivo legal.

Mesmo restando comprovado que na escrita contábil do recorrente os dispêndios com energia elétrica são registrados como custos de produção, esse fato não elide a infração, pois, conforme entendimento pacificado neste CONSEF, as únicas rubricas que integram a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos fabricados por estabelecimento de uma mesma empresa, são matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Diante de tais considerações, verificam-se impertinentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo apurada 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, como 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 proporcionalmente expurgar da base de cálculo de transferências as rubricas atinentes a depreciação e energia elétrica.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **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 inoce, 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 imponível, 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 transscrito:

*"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 inconteste 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. 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”.*

*“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”.*

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 Michaellis, 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 n° 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:

**AGRADO 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 procedural 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. Consecutariamente, 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)

**AGRADO 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.**

**CONDICÃO 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 procedural 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. Consequentemente, 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 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto 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 206891.0012/12-1, lavrado contra **COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$454.282,01**, 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): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Álvaro Barreto Vieira e Fernando Antônio Brito de Araújo.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE  
(Quanto à preliminar de decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. PGE/PROFIS