

PROCESSO - A. I. Nº 279691.3001/16-3
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - BRF S/A.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0107-04/17
ORIGEM - IFEP – DAT/NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET 29/12/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0371-11/17

EMENTA: ICMS. NULIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MOTIVAÇÃO CONTRADITÓRIA. VÍCIO DE NATUREZA MATERIAL. A motivação do Auto de Infração é contraditória, na medida em que confunde crédito indevido com diferenças de alíquotas. Para ser considerado um vício formal, este não pode referir-se à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídica tributária. O lançamento de ofício é inválido por vício material. Mantida a Decisão de origem. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício contra Decisão da 4ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal; Acórdão nº 0107-04/17), que julgou Nulo o Auto de Infração, lavrado em 30/09/2016 para exigir ICMS no valor histórico de R\$110.454,72, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996, sob a acusação do cometimento da irregularidade assim discriminada pelo órgão julgador de primeira instância, *in verbis*:

“Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento”.

A Junta apreciou a lide no dia 27/06/2017 e decidiu unanimemente pela Nulidade (fls. 75 a 79), nos termos abaixo transcritos:

“VOTO

A acusação que consta no presente Auto de Infração versa sobre exigência de falta de pagamento da diferença entre alíquotas no valor de R\$110.454,72 em decorrência de aquisições interestaduais de aves matrizes utilizadas para produção de ovos incubáveis para geração de pintos de 01 (um) dia, tendo como data do fato gerador o dia 31/01/2013, aquisições estas consideradas pelo autuante como bens destinados ao Ativo Imobilizado do autuado, porém, por este contabilizados como sendo aquisições de produtos para industrialização.

O autuado, em seu pedido de nulidade do Auto de Infração cita que ao analisar a data de ocorrência do fato gerador apontado pelo autuante, verificou que a mesma se refere à data em que ocorreu a transferência de crédito para terceiro, destacando o seguinte trecho produzido pelo autuante: “...foram consideradas como data de ocorrência da utilização indevida dos créditos o dia 31/01/2013, referente a data da emissão da nota fiscal número 960 onde o contribuinte transfere para outro estabelecimento os créditos acumulados. Vale ressaltar que o mesmo apenas produz mercadorias cujo as saídas são isentas...”.

Analizando as planilhas de cálculos elaboradas pelo autuante, relativas a dita falta de pagamento da diferença de alíquotas em aquisições interestaduais, fls. 06 a 09, vejo que as ocorrências englobam os períodos iniciados em março de 2011 até junho de 2012, entretanto o autuante considerou como única data de ocorrência do fato gerador da falta de pagamento da diferença entre alíquotas, o dia 31/01/2013 por se tratar da data em que foi emitida nota fiscal a título de transferência de crédito fiscal para terceiro.

Portanto, são duas situações distintas: a primeira relaciona-se as datas das efetivas aquisições das mercadorias, operações estas que, ao entender do autuante, estariam sujeitas ao pagamento da diferença entre as alíquotas por se referirem a operações interestaduais de ativo imobilizado, cujo fato gerador ocorre no momento da entrada da mercadoria, bem ou serviço no estabelecimento adquirente.

Com isso, conforme já dito acima, as aquisições ocorreram a partir de março de 2011, ocasião em que deveria ser exigido o imposto, se devido. A forma como foi feito o lançamento, considerando como data de ocorrência 31/01/2013, configurou-se uma postergação irregular da data de ocorrência dos fatos geradores, causando prejuízo ao erário estadual, vez que os acréscimos tributários legais que iriam incidir sobre a considerada falta de pagamento do imposto seriam inferiores ao devido, situação esta que não se pode corrigir neste momento pois, se assim o fizesse, estaria onerando o lançamento.

A segunda questão a ser analisada é que ao indicar a data de ocorrência como sendo 31/01/2013, considerou como data do fato gerador uma operação de transferência de crédito fiscal acumulado, situação esta conflitante com a acusação inicial.

Neste sentido entendo que assiste razão ao autuado quanto a falta de solidez do lançamento, ante a presença de motivação contraditória entre os fatos abrangidos pela acusação fiscal, que mistura ocorrências relacionados a diferença de alíquota com transferência de crédito, no mesmo lançamento. Observe-se que a exigência da diferença de alíquota indicada pelo autuante é bastante inferior ao crédito fiscal transferido e constante na Nota Fiscal nº 960, fls. 14 a 16.

Ante ao exposto, com fulcro no Art. 18, inciso IV “a”, do RPAF, voto pela nulidade do presente Auto de Infração. Em consequência, restam prejudicados os exames relacionados às demais questões suscitadas pela defesa (decadência e mérito)”.

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estatuído no art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 4ª JF recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão nº 0107-04/17.

VOTO

Segundo o autuante, o sujeito passivo teria deixado de recolher o ICMS decorrente das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais nas aquisições de aves matrizes oriundas de outras unidades da Federação, supostamente destinadas ao ativo imobilizado.

Nas palavras do auditor:

"O contribuinte objeto da presente fiscalização atua no segmento de produção de ovos incubáveis com posterior saídas isentas em operações internas. Para atingir tais objetivos, a mesma adquiriu aves matrizes em outras unidades da federação e as classificou como compras para industrialização, CFOP 2101, ao invés de classificá-las como ativo imobilizado. Por conta desse procedimento, o contribuinte deixou de efetuar o pagamento do diferencial de alíquota, motivo pelo qual foi apurado a infração abaixo descrita. (...) Esta infração refere-se as aquisições interestaduais de aves matrizes utilizadas para produção de ovos incubáveis. Segue no anexo da infração a memória de cálculo do Diferencial de Alíquotas devido bem como a relação de notas fiscais que compõe o lançamento".

A data do fato gerador registrada no lançamento tem relação com o dia em que ocorreu transferência de crédito para terceiro.

Segundo o autuante:

"... foram consideradas como data de ocorrência da utilização indevida dos créditos o dia 31/01/2013, referente a data da emissão da nota fiscal número 960 onde o contribuinte transfere para outro estabelecimento os créditos acumulados. Vale ressaltar que o mesmo apenas produz mercadorias cujo as saídas são isentas ...".

Ao analisar os demonstrativos de fls. 06 a 09, os julgadores de Primeira Instância constataram, com razão, que:

"... as ocorrências englobam os períodos iniciados em março de 2011 até junho de 2012, entretanto o autuante considerou como única data de ocorrência do fato gerador da falta de pagamento da diferença entre alíquotas, o dia 31/01/2013 por se tratar da data em que foi emitida nota fiscal a título de transferência de crédito fiscal para terceiro".

O primeiro aspecto da presente lide, portanto, diz respeito às compras das mercadorias, situações que, no entender do servidor público autuante, estariam sujeitas ao pagamento das diferenças de

alíquotas (DIFAL), por se referirem às operações interestaduais de compra de ativo imobilizado, cujos fatos geradores ocorrem nas entradas.

As aquisições foram iniciadas em março de 2011, período a partir do qual deveria ter sido lançado o imposto. Com efeito, a consideração da data 31/01/2013 como de ocorrência configurou postergação irregular dos fatos geradores imputados, do que resultou prejuízo ao Erário, em virtude da apuração a menor dos acréscimos legais.

Como bem observou a JJF, a segunda questão a ser analisada é que, ao indicar a data de ocorrência de 31/01/2013, o autuante considerou como fato gerador uma operação de transferência de crédito fiscal acumulado, o que não tem pertinência com a acusação inicialmente registrada na peça inicial.

A motivação do ato é contraditória, na medida em que confunde crédito indevido com diferenças de alíquotas. Além disso, nos termos observados pela instância de origem, *"a exigência da diferença de alíquota indicada pelo autuante é bastante inferior ao crédito fiscal transferido e constante na Nota Fiscal nº 960, fls. 14 a 16"*.

As relações interpessoais, filosófica e juridicamente, não são imunes aos efeitos do tempo, não se prolongando no infinito. O ordenamento legal brasileiro é dotado de instituto destinado a extinguir direitos, desde que não exercidos em determinados períodos, resguardando, desta forma, a segurança jurídica.

Decadência é o fenômeno que acarreta a perda do direito potestativo de o Estado constituir crédito tributário via lançamento, uma vez ultrapassado o prazo legal para tanto.

Tal fenômeno faz morrer, perecer o próprio direito material, e não a mera pretensão, impedindo que a Fazenda Pública elabore o respectivo ato administrativo e constitua crédito que não existe.

Entretanto, dadas as prerrogativas do regime jurídico administrativo tributário, o art. 173, II do CTN (Código Tributário Nacional) permite o reinício da contagem do prazo decadencial, relativamente aos lançamentos corretamente elaborados (intrínseca e substancialmente), sem vícios concernentes aos aspectos pessoal, quantitativo, material, temporal e territorial, mas evitados de equívocos de natureza formal.

Apesar das severas críticas de boa parte da doutrina, em virtude de a decadência não ser passível de suspensão ou interrupção, tenho como adequado o citado comando normativo, pois não seria razoável negar efeitos a um Auto de Infração que, embora contenha vícios simplesmente formais, é perfeito quanto à matéria (acusação do suposto ilícito), corretamente apurado (levantamentos e demonstrativos) e, o mais importante, não contém óbices no tocante ao pleno exercício do contraditório e do direito de defesa.

Não se deve dar idêntico tratamento aos atos administrativos caracterizados por equívocos substanciais (aspectos pessoal, quantitativo, material, temporal e territorial), com eventuais prejuízos ao contraditório e ao direito à ampla defesa.

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: (...) II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado".

Portanto, cumpre esclarecer o que é vício formal, apto a dar eficácia ao dispositivo legal complementar acima transcrito, e se o equívoco constante do lançamento em análise pode ser caracterizado como tal (vício formal).

Valho-me do entendimento firmado pela Primeira Turma da CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), no sentido de que *"vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento"* (Acórdão nº 9101-002.713).

Segundo o conselheiro responsável pelo Voto vencedor, para ser considerado um vício formal, este *"não pode referir-se à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à*

determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídico-tributária”.

Na situação em enfoque, o auditor fiscal constatou a falta de lançamento na escrita das diferenças de alíquotas (DIFAL), mas entendeu que somente seriam exigíveis quando o saldo do livro RAICMS (Registro de Apuração do ICMS) não fosse credor.

Com isso, na prática, o que fez foi uma reconstituição parcial da conta corrente, em virtude da realização (pelo autuado) de operações tributáveis como não tributáveis, tendo exigido o ICMS na data em que foi efetuada uma transferência de crédito. Confundiu, assim, três institutos ou roteiros de auditoria (diferenças de alíquotas, reconstituição de conta corrente e crédito indevido), o que tornou pouco clara a acusação e prejudicou os direitos ao contraditório e à ampla defesa.

Equívocou-se ao concluir que a DIFAL somente seria exigível quando o saldo do livro RAICMS (Registro de Apuração do ICMS) se mostrasse devedor.

Se os lançamentos de ofício e as Decisões deste Conselho de Fazenda, nesta específica situação, fossem revestidas de conteúdo mandamental, as autoridades fazendárias poderiam lavrar Autos de Infração sem exigir o imposto, mas com a determinação de que o contribuinte lançasse a DIFAL até então faltante, remanescendo, assim, com saldo credor menor ou com saldo devedor. Na última hipótese, seria exigível o tributo.

Todavia, os lançamentos e os julgamentos administrativos são meramente constitutivos (constituem ou não o crédito tributário). Eventuais equívocos nos livros fiscais do contribuinte ali permanecem. Os saldos credores, majorados pela falta de lançamento da DIFAL, não foram alterados em momento algum, motivo pelo qual é necessária a exigência imediata do imposto, na data de ocorrência da irregularidade, e não no futuro.

As falhas acima mencionadas trouxeram imprecisão à relação jurídica tributária, à determinação da matéria sujeita à incidência do gravame, ao cálculo do montante devido e à identificação do ilícito, pelo que concluo que não há vício de cunho formal, mas material.

Não há indisponibilidade de crédito tributário inexistente, fulminado pela decadência.

Neste momento, é necessário observar o interesse público primário de não submeter o Estado a uma contenda judicial em que tem amplas chances de sucumbir, com evidentes prejuízos.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

VOTO DIVERGENTE

Com a devida *venia*, divirjo do i. relator, especificamente quanto a natureza do vício que inquinou de nulidade o Auto de Infração.

Como é cediço, para formar a norma concreta e individualiza do lançamento concorrem duas espécies de normas: de natureza material e de natureza formal. As primeiras dizem respeito aos aspectos substanciais do fato gerador, aos elementos que o compõe. Conforme doutrina de Geraldo Ataliba, são os seguintes os aspectos que compõem o fato gerador: a) pessoal; b) material; c) quantitativo; d) temporal e e) espacial. Evidentemente, se o vício acometer alguns destes aspectos, estaremos frente a um vício de natureza material.

A segunda espécie de norma diz respeito às de natureza formal, instrumentais. Elas disciplinam a maneira com as primeiras devem ser aplicadas, ou seja, ao procedimento que deve ser observado na elaboração do Auto de Infração. São exemplo de normais formais: as que regulam prazo, disciplinam a forma de intimação, de produção de provas etc.

Pois bem, na avaliação destas duas espécies de normas, o legislador do Código Tributário Nacional – CTN achou por bem outorgar reflexo jurídicos diversos, e que refletem no prazo da decadência do crédito tributário.

Aos Autos de Infração eivados de vício formal, concedeu um novo prazo para que o lançamento fosse feito, conforme inciso II do art. 173.

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

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

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

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

Ao que parece, considerou que estes vícios não eram suficientemente graves para inibir o Estado de recuperar o crédito tributário, concedendo uma segunda chance.

Já para os Autos de Infração inquinados de vício material, o tratamento foi diverso. Previu o legislador que, nestes casos, o Fisco deveria respeitar o prazo decadencial original, para refazer a peça acusatória. Como se tivesse atribuído uma maior gravidade a esta situação, considerando que erros na formação material do lançamento impediriam o aperfeiçoamento do mesmo, e, por conseguinte, este ato administrativo não gozaria da presunção de legitimidade e veracidade, próprias dos atos administrativo perfeitos.

Como que sinalizasse aos agentes do Fisco de que o Estado disporia de prazo determinado para fiscalizar e, se fosse o caso, concretizar o lançamento. Caso se equivocasse na formatação do próprio aspecto matéria do fato gerador, não disporia de tempo extra para consertá-lo.

Na prática, pareceu ter pretendido o legislador estabelecer as seguintes regras:

1. Caso o Fisco tenha lavrado corretamente o Auto de Infração, desvelando o fato gerador em todos seus aspectos, e à salvo de incorreções, porém tenha incorrido em vício procedimentais, contaria com prazo extra para refazê-lo, pois ficara patente a existência de crédito fiscal a recuperar.
2. Por outro lado, caso o equívoco tenha ocorrido na própria composição do fato gerador, em um dos aspectos formadores, não contaria com prazo extra, devendo refazê-lo no tempo que restasse dentro do prazo decadencial. E, caso não houvesse tempo hábil para tanto, ficaria caracterizada a decadência, retirando do Fisco o direito potestativo de exigir o crédito tributário.

Isto posto, analisemos o caso presente. Nele o agente do Fisco cumpriu integralmente as normas de direito material, e apresentou planilha demonstrando a ocorrência dos fatos geradores, os quantificando individualmente, e por período. Contudo, verificando a existência de saldo credor na conta corrente fiscal do contribuinte em determinados meses, deixou para efetuar o lançamento no momento em que houve repercussão fiscal. Ou seja, no mês em que efetivamente o crédito poderia ser exigido.

Há que se observar que na planilha elaborada na ação fiscal foram especificados todos os aspectos dos fatos geradores, inclusive o temporal. Não há vício na explicitação dos fatos geradores, que foram corretamente especificados e quantificados. Assim, fica afastada a existência de vício material.

Tanto é verdade esta assertiva, que um dos métodos usados nos julgamentos para apartar as duas espécies de vícios, é a maneira como o Auto de Infração pode ser feito. Caso seja possível lavrar um novo auto com os elementos constantes do processo anulado, sem o carreamento de novas provas, planilhas, ou a necessidade de novos levantamentos, estaremos frente a um vício formal, pois demonstraria que os elementos constitutivos do crédito tributário estariam todos presentes no processo.

E foi exatamente o que ocorre no presente processo. Para o refazimento do lançamento, bastará a elaboração de novo demonstrativo de débito, no mesmo formato da planilha, nada acrescentando o omitindo.

Pelo exposto, acompanho o relator pela nulidade do lançamento, mas diverjo quanto a natureza vício que o inquinou, por considerá-lo formal. Assim, entendo que a presente decisão atrairia a norma do inciso II do Art. 173 supra transcrito, concedendo ao Estado o prazo de 5 anos, a contar da data em que se tornará definitivo a presente decisão.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e homologar a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de infração nº **279691.3001/16-3**, lavrado contra **BRF S/A**.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Paulo Danilo Reis Lopes, Laís de Carvalho Silva, Luiz Augusto Fernandes Dourado e Valnei Sousa Freire.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de dezembro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE/VOTO DIVERGENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS