

**A. I. Nº** - 207090.0006/13-9  
**AUTUADO** - T&D BRASIL LTDA.  
**AUTUANTES** - EDMUNDO NEVES DA SILVA/ MARIA CONSUELO PIRES BARROS  
**ORIGEM** - INFRAZ INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 23.01.2020

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0189-05/19**

**EMENTA: ICMS. 1. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE CRÉDITO INDEVIDO. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. RECOLHIMENTO A MENOR.** Parte da exigência fiscal encontra-se extinta pela decadência – art. 150, § 4º, do CTN. Os valores remanescentes da infração foram objeto de revisão fiscal pela ASTEC. Mantidas as cobranças residuais. Não acolhidos os argumentos defensivos. Inexistência de provas que atestassem as alegações defensivas. **2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. 3. DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.** Após apresentação da defesa, os autuantes, na fase de informação fiscal, reconheceram que restou comprovado que os materiais cujos créditos foram glosados se referem a insumos e embalagens do processo de produção de materiais elétricos fabricados no estabelecimento autuado. Indevida também a cobrança do ICMS-DIFAL, relativamente às aquisições interestaduais. Infrações 02 e 03 improcedentes. **4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS.** Exigência fiscal objeto de quitação, no REFIS estadual ocorrido em 2013. Não acolhida a preliminar de decadência. Hipótese de falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST. Aplicação do art. 173, I do CTN. Remessa dos autos para homologação dos valores já recolhidos pelo contribuinte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 28/06/2013 para exigir ICMS no valor principal de **R\$156.336,67**, contendo as seguintes imputações fiscais:

**Infração 01 – 03.02.04** - Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Exercício de 2008: o contribuinte usufrui do Benefício do Desenvolve desde 05/01/2006, através da Resolução 183/2005 (cópia anexa) para a produção de material elétrico. Conforme Instrução Normativa nº 27, e alterações posteriores, algumas operações, tanto de entradas com de saídas de mercadorias, assim como alguns valores a crédito ou débito, devem ser segregados das operações próprias (industriais / beneficiadas), pois a apuração destes valores não se sujeitou ao benefício fiscal do Desenvolve (redução de valor e dilação do prazo de recolhimento). Refeita a Apuração do ICMS devido, com a utilização da Instrução Normativa e abatendo-se o valor do ICMS recolhido (códigos de arrecadação 0806/0759 – extratos de arrecadação de 2008, 2009 e 2010, anexos), constata-se o recolhimento a menor do ICMS, nas operações não sujeitas ao Benefício Fiscal. Em anexo cópia do levantamento fiscal – Apuração do ICMS – DESENVOLVE, cópias dos livros de saídas e

entradas. Fatos geradores ocorridos nos meses jan, fev, mar, mai, jul e nov de 2008. Valor principal exigido: **R\$109.602,14**.

Infração ao Dec. 8.205/05, Instrução Normativa 27/09, Pareceres Ditri nº 15.307 e 8.897/10 e art. 89 c/c o art. 124, I, do Dec. 6.284/97 (RICMS). Multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 02 – 01.02.02** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Exercícios de 2008 e 2009. Em anexo, cópia do levantamento fiscal – Crédito Indevido / DIFAL – 2008 e 2009 e cópias reprográficas das notas fiscais e do livro Registro de Entradas. Infração ao art. 93, inc. V, alínea “b” e art. 124 do RICMS/97. Fatos geradores ocorridos entre os meses de jan/2008 e dez/2009. Valor principal exigido: **R\$18.777,99**. Multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 03 – 06.02.01** – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias em outras Unidades da Federação, destinadas a consumo do estabelecimento. Exercícios de 2008 e 2009. Em anexo cópia do levantamento fiscal – Crédito Indevido / DIFAL – 2008 e 2009 e cópias reprográficas das notas fiscais e do livro Registro de Entradas e do Livro de Apuração do ICMS. Violação aos seguintes dispositivos: art. 1º, § 2º, inc. IV, art. 5º, inc. I, art. 36, § 2º, inc. XIV, arts. 69, 72, 111, inc. III, “a”, art. 124, I e 132 do RICMS/97. Fatos geradores ocorridos entre os meses de jan/2008 e dez/2009. Valor principal exigido: **R\$23.756,90**. Multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 04 – 07.14.01** - Deixou de recolher ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais. Parte integrante deste Auto de Infração Levantamento Fiscal – ST Transportes. Ainda em anexo cópias dos CTCs relacionados (quando disponíveis), cópia dos livros de Entradas, Saídas e Apuração do ICMS, 2008 e 2009 e extrato de arrecadação 2008, 2009 e 2010. Violação aos seguintes dispositivos: art. 180, inc. II c/c o art. 382, inc. I; art. 126, inc. II e art. 62 do RICMS/97. Fatos geradores ocorridos entre os meses de jan/2008 e dez/2009. Valor principal exigido: **R\$4.199,64**. Multa de 150%, prevista no art. 42, inc. V, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do lançamento em 04/07/2013, através de intimação pessoal e ingressou com defesa administrativa protocolada em 01/08/2013, peça processual juntada às fls. 389 a 392 do presente PAF.

Discorreu, inicialmente, ser uma pessoa jurídica de direito privado cujo objetivo social é indústria, comércio atacadista, importação e exportação de materiais elétricos, serviços de manutenção em equipamentos elétricos e escritório de apoio administrativo e contratos, revestindo-se, assim, da condição de contribuinte do ICMS.

Ao combater as acusações fiscais que lhe foram imputadas, passou à análise de cada uma das ocorrências, de forma individualizada.

No que se refere à Infração 01, afirmou que a apuração para recolhimento do ICMS foi realizada utilizando as operações referenciadas conforme os anexos da inicial defensiva: anexo 01 (folhas 01, 02 e 03), anexo 02 (folhas 02, 03 e 04), anexo 03 (folhas 03, 04 e 05), anexo 04 (folhas 04, 05 e 06), anexo 05 (folhas 05, 06 e 07) e anexo 06 (folhas 06, 07 e 08), correspondentes às fls. 397 a 420 dos autos. A impugnante sustenta que essas planilhas e documentos comprovam que não houve uso indevido de operações, tanto nas entradas quanto nas saídas, de créditos não incentivados.

Transcreveu as disposições contidas nos itens 2.1.23 e 2.1.31 da Instrução Normativa número 27/2009, com os seguintes conteúdos:

*Item - 2.1.23. Outras saídas de mercadorias ou prestações de serviços – 5.900 e 6.900 (exceto os códigos 5910, 5911, 6910 e 6911 quando os produtos estiverem vinculados aos investimentos constantes do projeto aprovado).*

***Nota 2: A redação atual do item 2.1.23 foi dada pela I.N. n. 50 DOE de 26/10/10, efeitos a partir de 26/10/2010.***

***2.1.31. Saídas com produtos vinculados ao projeto, relativamente ao debito correspondente ao valor acrescido em decorrência de industrialização efetuando em outro estabelecimento.***

***Nota 1: Item 2.1.31 foi acrescentado pela instrução normativa número 54/09, DOE de 29/10/09, efeitos a partir de 29/10/09.***

Entende que, sanadas as irregularidades comprovadas nos anexos, e com base na I.N. nº 27/09, item 2.1.23, nota 02 e o item 2.1.31, nota 1, a Infração 01 deve ser cancelada e julgada **IMPROCEDENTE**.

Em relação às Infrações 02 e 03, a defesa declarou que após cuidadosa conferência, constatou que as notas fiscais que integram essas cobranças acobertaram compras de produtos para industrialização, conforme o Art. 93, parágrafo I, b, do RICMS/97, fato que estaria comprovado nos autos com a juntada das fichas técnicas dos produtos, conforme **anexo 07 (Folhas 01 a 18) e cópias das notas fiscais**. Afirma que os materiais objeto da glosa de créditos e da cobrança do ICMS-DIFAL foram adquiridos para utilização como matéria prima e material de embalagem na produção.

Requer que seja declarada a IMPROCEDÊNCIA das cobranças lançadas nos itens 02 e 03 do Auto de Infração.

No tocante à Infração 04, a defesa declarou que por desconhecimento da legislação vigente deixou de reter o ICMS, sobre o frete, e efetuou o pagamento aos seus fornecedores no valor total do conhecimento conforme razões contábeis (anexo 08) e cópias dos CTRCs (conhecimentos de transporte rodoviários), em anexo. Sustenta, desta forma, ter ficado evidenciado que não houve a intenção de causar prejuízo ao fisco, não sendo cabível o enquadramento do fato nas disposições do art. 42, inciso V, alínea “a” da Lei nº. 7.014/96, que estabelece a multa pela falta de retenção do ICMS por substituição tributária.

Pede que lhe seja assegurado o direito de proceder ao recolhimento do imposto sem o pagamento da multa, e, caso esta CJF entenda que a multa deva ser paga, que o seu enquadramento seja no artigo 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº. 7.014/96, no percentual de 60% (sessenta por cento).

Foi prestada INFORMAÇÃO FISCAL pelos autuantes, peça processual juntada às fls. 650 a 654, e correspondente anexo (fls. 655), firmada 09/09/2013.

Ressaltaram, de início, que os fatos geradores que compuseram a autuação são anteriores à edição da IN 27/2009, que foi utilizada com parâmetro para as cobranças, além das disposições contidas na Lei nº 7.980/01, Decretos nº 8.205/05, 8.413/02 e 8.405/03, Resolução 29/06 e Parecer GETRI 8.873/10. Em seguida, afirmaram que o benefício do DESENVOLVE foi criado para incentivar empresas que desenvolvam atividades produtivas no Estado, definidas em Resolução, que estabelece os produtos e as operações e serem beneficiadas. A partir da leitura da Resolução 135/2005 e das notas fiscais emitidas pelo contribuinte não estão sujeitas ao benefício do DESENVOLVE as seguintes operações ocorridas no exercício de 2008:

- vendas /transferências de produtos recebidos de terceiros;
- remessas e retornos de mercadorias e bens em demonstrações;
- operações de devolução de mercadorias adquiridas para industrialização;
- aquisição /devolução de produtos adquiridos para uso e consumo da empresa e respectivo pagamento do diferencial de alíquotas;

Frisaram ainda, os autuantes, que os levantamentos anexados pelo contribuinte, na peça de defesa, refletem entendimento equivocado das parcelas sujeitas ou não sujeitas ao benefício do DESENVOLVE. Mantiveram sem alterações as cobranças que integram o item 01 do Auto de Infração.

No que se refere às infrações 02 e 03, os autuantes informaram que a defendente, entre as folhas 439 e 445 deste processo, apresentou a composição dos produtos que fabrica e vende, sendo

verificado que são os mesmos que integram essas cobranças, não cabendo a exigências de ICMS a título de crédito indevido e correspondente diferencial de alíquotas. Apresentaram novo Demonstrativo para essas referidas ocorrências, à fl. 655, reduzindo a zero as infrações 02 e 03.

Em relação à infração 04, os autuantes declararam que o contribuinte confessou o cometimento da infração, alegando desconhecimento da legislação e inexistência de prejuízo para o erário estadual, porém a imputação de responsabilidade tributária independe da intenção do agente. Que as cópias do livro razão juntadas na defesa são de períodos mensais posteriores a autuação (19/07/13 e 31/07/13) e com base neles assegura que não houve retenção do ICMS-ST incidente sobre transportes. Mantiveram a exigência fiscal, com a imposição de multa de 60%.

Instado a se manifestar acerca da informação fiscal, através de notificação via correios (fls. 657/658), o contribuinte atravessou petição nos autos, anexada às fls. 660/662 e respectivos anexos / demonstrativos (fls. 663/723). Nesta peça a defesa reitera o pedido de IMPROCEDÊNCIA da infração 01, afirmando em acréscimo à inicial que possui atividade de importação, porém, no livro RAICMS não é disponibilizado ao contribuinte efetuar duas apurações de ICMS (indústria, revenda e importação), levando o mesmo a utilizar o estorno de créditos no livro de Apuração para que pudesse oferecer ao fisco o valor real do ICMS incentivado pelo DESENVOLVE.

No que se refere à infração 04, a defesa declara que efetuou a quitação dessa cobrança, em aproveitando do REFIS estadual de 2013, conforme DAE (documento de arrecadação estadual) integrante do Anexo 09 (fls. 720/721).

Os autuantes prestaram nova informação fiscal, juntada às fls. 725/728, ocasião em que apresentam os mesmos argumentos expostos na Manifestação anterior, no tocante à infração 01, única a permanecer em litígio neste processo.

Remetido o PAF para o CONSEF, foi o mesmo distribuído para a 4ª Junta de Julgamento Fiscal, na relatoria da Conselheira Teresa Cristina Dias Carvalho, que procedeu à CONVERSÃO DO PAF EM DILIGÊNCIA, em 30/07/2014, para fins de revisão da infração 01. A diligência foi formulada nos seguintes termos, abaixo transcritos:

***DILIGÊNCIA À ASTEC***

*Na peça defensiva o contribuinte, que é beneficiário do Programa DESENVOLVE, firmado com o Estado da Bahia por meio da Resolução nº 183/2005, expõe a sua inconformação com a infração 01, sob o argumento de que possui atividade de importação, porém o LRAICMS, não disponibiliza a opção de ser efetuada duas operações de ICMS (Indústria, Revenda e Importação), levando o mesmo a utilizar o Estorno de Créditos no RAICMS, para que nas apurações, conforme demonstrado nos anexos, pudesse oferecer ao fisco o valor real devido do ICMS Incentivado pelo Desenvolve.*

*Corroborando com a tese acima, na sessão de julgamento esta 4ª JJF deferiu o pedido de diligência para que fiscal estranho ao feito, lotado nesta Assessoria Técnica proceda ao que segue:*

- 1) Verifique se as operações de importação de mercadorias para revenda estão contempladas na Resolução 183/2005.*
- 2) Identifique quais são os CFOPs que estão sob a égide do benefício do Desenvolve.*
- 3) A empresa alega que efetuou o estorno de crédito dos valores registrados no CFOP 31.01, referente às suas importações, e que estes não foram computados no seu cálculo para usufruir do benefício do Desenvolve.*
- 4) A fiscalização considerou no levantamento fiscal esses valores.*

*Pede-se que seja verificado se as operações sob o CFOP 31.01 fazem parte ou não do benefício fiscal, e caso constatado que não, e que a empresa não utilizou as parcelas sob este CFOP, para o cálculo do ICMS a ser pago mensalmente, sob a égide da Res. 183/2005,*

*esta JJF requer que seja feito o demonstrativo relacionado com a infração 01, inclusive o de débito.*

*A seguir sejam intimados, autuado e autuante, sobre o resultado da diligência, fornecendo-lhes cópia para que possam se manifestar, no prazo de 10 (dez) dias.*

*Por último retorne-se os autos a este CONSEF para o prosseguimento da instrução processual.*

A ASTEC/CONSEF, através do Parecer nº 118, de 08/11/2016, juntado às fls. 745/746 dos autos, prestou as informações solicitadas pela então relatora deste PAF. Ao responder ao quesito 01, afirmou que a resposta à questão se encontra na Resolução 183/2005, inserida à fl. 27 do processo que dispõe em seu art. 1º, I, que está previsto: “O diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas importações e nas aquisições, neste Estado e em outras unidades da Federação relativamente ao diferencial de alíquotas de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer a sua desincorporação”. Assim, pela leitura do citado dispositivo, as importações para revenda não estão contempladas no benefício fiscal, até porque o objetivo do programa é fomentar a produção no Estado e não a produção importada. Da mesma forma as importações de bens para o ativo fixo, que só serão beneficiadas se vinculadas ao projeto aprovado. Ressaltou ainda o diligente que a prerrogativa de interpretação das normas tributárias, inclusive daquelas que integram a Resolução do DESENVOLVE é do julgador e que consultando o Demonstrativo elaborado pelos autuantes, à fl. 49, no campo “Entradas Incentivadas”, não foi identificada nenhuma operação com CFOP iniciado em 3, fato a revelar a inexistência de importações de mercadorias para revenda ou de bens para integração no ativo fixo do estabelecimento autuado. Em relação ao item 2 da diligência, afirmou que a resposta se encontra no próprio texto da Instrução Normativa 27/2009, que não lista os CFOPs contemplados no benefício, mas enumera os que não estão amparados, conforme item 2.1 (débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado – DNPV) e item 2.2 (créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado – CNPV). Destacou ainda, que são mais de 400 códigos de operações alcançados pelo benefício do DESENVOLVE. Quanto ao terceiro e quarto itens da diligência disse o diligente que a resposta de encontra à fl. 48 dos autos, onde não consta qualquer indicativo de que houve a realização pela empresa autuada de operações de aquisição, via importação, CFOP 31.01, incentivadas pelo DESENVOLVE.

Notificado acerca da revisão da ASTEC, o contribuinte apresentou Manifestação defensiva, através de sua advogada, peça processual juntada às fls. 759 a 772, protocolada em 20/04/2018.

Após fazer um breve resumo dos principais fatos processuais e da diligência executada pela ASTEC, relacionada com a infração 01, única a remanescer em discussão nestes fólios, a defesa suscitou a **decadência dos créditos tributários correspondentes aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e julho de 2008.**

Argumentou ser cediço que o ICMS é uma espécie de tributo que se sujeita ao lançamento por homologação, em relação ao qual a legislação tributária atribui ao sujeito passivo o dever de apurar e antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional, norma transcrita na peça de defesa.

Acrescentou que o próprio art. 150, do Código Tributário Nacional, em seu § 4º, estabelece qual prazo deve ser respeitado pela autoridade fazendária para a homologação do procedimento de constituição do crédito tributário empreendido pelo contribuinte e o respectivo pagamento, conforme transcrição abaixo:

**§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**

Dessa forma, dispõe o Fisco do **prazo de 05 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência dos respectivos fatos geradores**, para analisar os procedimentos adotados pelos contribuintes, promovendo lançamentos suplementares, se for o caso, a teor do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Caso tal prazo quinquenal transcorra sem qualquer manifestação da autoridade fazendária, **perecerá seu direito de efetuar o lançamento, restando tacitamente homologadas as apurações efetuadas pelo contribuinte, bem como os recolhimentos e créditos por ele declarados.**

Nesse sentido, transcreveu trechos de lições doutrinárias do tributarista Leandro Paulsen, extraídas da obra, *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005, p.1.229, adiante transcrito:

Prestada informação pelo contribuinte no sentido de ser devido determinado tributo (o que normalmente ocorre através das guias de informações da Receita Federal e do INSS: DCTF e GFIP), entende-se que não mais se opera a decadência relativamente ao que foi confessado, pois desnecessário o lançamento pelo mesmo valor.

**É certo que continuará correndo o prazo decadencial para o Fisco realizar lançamento por montante superior ao confessado. Decorrido o prazo decadencial sem qualquer lançamento de ofício, considera-se que o Fisco aderiu à declaração do contribuinte que, com isso, resta chancelada.**

Consignou, mais à frente, ser este também entendimento reiterado do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, conforme trechos de decisões a seguir reproduzidas:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A MENOR. TERMO A QUO. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ.

1. O acórdão recorrido consignou que "Consta dos autos, através do auto de infração nº 200900000098536711, que **houve recolhimento antecipado do ICMS em valor inferior ao devido**" e "uma vez que, in casu o pagamento antecipado aconteceu, devendo, portanto, ser aplicado o prazo decadencial disposto no art. 150, § 4º, do CTN".

2. O STJ possui jurisprudência no sentido de que, na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para lançamento do crédito segue a regra do art. 173, I, do CTN. Entretanto, **no caso de pagamento antecipado, mesmo que a menor, e não havendo dolo ou fraude, a regra legal aplicável para decadência é a do art. 150, § 4º, do CTN, o que ocorreu no caso dos autos segundo o acórdão recorrido.**

(...)

(REsp 1650765/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/03/2017, DJe 18/04/2017).

TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN.

1. **Pacificou-se no STJ o entendimento de que o prazo decadencial, na hipótese em que houve antecipação de pagamento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, deve ser contado na forma do art. 150, § 4º, do CTN.**

(...)

(STJ. Segunda Turma. Agr no AResp n. 42.691/GO. Min. Rel. Herman Benjamin. DJ. 23.02.2012).

Ressaltou, também, ser pacífico o entendimento da Primeira Seção do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, **examinando especificamente hipóteses de creditamento indevido do ICMS**, conforme transcrição abaixo:

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

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

(...)

6. Na espécie, o acórdão que julgou o recurso especial foi claro ao consignar que houve pagamento a menor de débito tributário em decorrência de creditamento indevido. Dessa forma, deve-se observar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

7. Agravo regimental não provido.

(Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. Min. Rel. Benedito Gonçalves. AgRg nos EREsp 1199262/MG. DJe. 07.11.2011).

Pontuou que o julgamento acima referenciado pacificou o entendimento acerca da aplicação do art. 150, § 4º do CTN nas hipóteses de exigência de ICMS decorrente da glosa de créditos, quando houve pagamento (recolhimento a menor em razão do crédito indevidamente apropriado). Que a situação descrita corresponde exatamente à hipótese dos presentes autos.

Destacou mais a frente que própria documentação anexa ao auto de infração, demonstra que os fatos autuados decorreram de diversas situações, consignadas nas infrações 01 a 04, relativas a fatos geradores ocorridos (dentre outros), entre janeiro e julho de 2008. Cada um destes fatos foi objeto de escrituração pela empresa no mês da apuração (registro de apuração), sendo ainda levadas a conhecimento do Fisco estadual através do SINTEGRA transmitido e do Livro Registro de Apuração do ICMS do período. Portanto, toda a informação da apropriação dos créditos estava disponível para exame pela Fiscalização, que já poderia ter iniciado sua homologação no mês subsequente.

Ressaltou ainda a defesa que o prazo decadencial, no caso em questão, não se rege pelo inciso I do artigo 173 do CTN, tendo em vista que **não ocorreu dolo, fraude ou simulação**, tendo a Impugnante **recolhido todo o imposto que entendia ser devido no período autuado**, conforme demonstrado na tabela inserida à fl. 765 dos autos.

Sustenta ser igualmente inaplicável, ao caso concreto, a regra do artigo 107-B, § 5º do Código Tributário da Bahia, que vigorou na época dos fatos geradores até ser revogado pela Lei nº 13.199, de 28/11/14. Disse que o citado do *codex* Estadual tentava dar regulamentação diversa no tocante ao termo *a quo* da decadência nos casos de lançamento por homologação, fixando prazo único, contado a partir de 01 de janeiro do ano seguinte à ocorrência do fato gerador. Porém, o artigo 146, III, b da Constituição Federal estabelece que as matérias relacionadas à obrigação, lançamento, crédito, decadência e prescrição tributários deve ser normatizadas através de lei complementar. Sobre as mesmas há disposições expressas no Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/66.

Enfatizou, a defesa, que o Supremo Tribunal Federal, diante de tal entendimento, editou a Súmula Vinculante nº 08, determinando a aplicação do prazo decadencial instituído pelo Código Tributário Nacional, para as contribuições devidas à Seguridade Social. O fundamento da decisão foi que lei ordinária não pode dispor sobre prazos de decadência e prescrição de tributo, questões reservadas à lei complementar, devendo o Código Tributário Nacional prevalecer em desfavor de qualquer outra orientação normativa.

Mais à frente, o contribuinte fez referência ao entendimento da Procuradoria da Fazenda do Estado da Bahia, que se manifestou através do Despacho PGE 2011406981-0 pela contagem do prazo decadencial à luz do §4º do art. 150, do Código Tributário Nacional, recomendando, inclusive, a elaboração de projeto de lei para alterar a regra contida no COTEB, nos seguintes termos:

*“Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela I. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 17/188, deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei*

*alterando a regra prevista pelo art. 150, § 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais do CTN”.*

Afirma a defesa que por esta razão é que foi editada a Lei nº 13.199, de 28/11/14, que expressamente revogou o § 5º do artigo 107-B do Código Tributário da Bahia, caindo por terra, em caráter definitivo, o entendimento do Estado da Bahia no sentido de adotar o 1º dia do exercício financeiro subsequente ao da ocorrência do fato gerador para início do cômputo do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ressaltou, em seguida, que o citado Procedimento de Uniformização de Jurisprudência já vem sendo aplicado pelas Câmaras de Julgamento do E. Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, conforme revela o recentíssimo julgado que resultou no Acórdão nº 0223-01/17, com trechos abaixo transcritos:

“(…)

*Inicialmente, cabe apreciar a decadência arguida pelo Impugnante relativamente às competências de janeiro a junho de 2009.*

*Vale registrar que a questão da ocorrência da decadência por um longo tempo tornou-se uma matéria tormentosa no âmbito deste CONSEF, haja vista que, visa de regra, as decisões sempre apontaram no sentido de inoção a decadência, por considerar a contagem do prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I, CTN, e não no prazo previsto no §4º do art. 150, ou seja, da data da ocorrência do fato gerador.*

*Ocorre que, após um detalhado e minucioso estudo sobre a matéria, inclusive a repercussão das autuações nos julgamentos realizados na esfera judicial, a Procuradoria Geral do Estado da Bahia/Procuradoria Fiscal, promoveu a uniformização de sua orientação sobre este tema, tendo editado o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, no qual firmou o entendimento de que: Conta-se o prazo decadencial a partir da data da ocorrência do fato gerado, com fundamento no art. 150, §4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas. Foi observado no referido Incidente de Uniformização que, no caso de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não se aplicaria a regra do art. 150, §4º, mas sim do art. 173, I, ambos do CTN.*

“(…)

*A análise do entendimento manifestado pela PGE/PROFIS permite concluir que, sendo o Auto de Infração referente a apuração e pagamento efetuado pelo contribuinte, atinentes à exigência de ICMS por recolhimento a menos e utilização indevida de crédito fiscal, aplica-se a regra contida no §4º do art. 150, do CTN, significando dizer que diz respeito à hipótese de lançamento por homologação que somente ocorre nos tributos cuja legislação atribua ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, sujeitando-se a posterior homologação, expressa ou tácita, pela referida autoridade.*

*No presente caso, verifica-se que o Auto de Infração foi lavrado em 26/06/2014, com ciência ao autuado em 03/07/2014, portanto, assistindo razão ao impugnante quanto à ocorrência da decadência no que tange aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a junho de 2009, haja vista que ultrapassado o prazo de cinco anos para constituição do crédito tributário contado a partir da ocorrência do fato gerador, na forma do art. 150, §4º, CTN.*

*(Acórdão JJF nº 0223-01/17 - Auto de Infração nº 2070900001145. Conselheiro Relator Rubens Moutinho dos Santos. 4ª Junta de Julgamento, julgado em 18/12/2017).*

Diante de todo o exposto, a Impugnante pede que seja declarada a decadência no tocante aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e julho de 2008, consignados nas infrações 01 a 04 do presente auto de infração, face aos fatos e fundamentos jurídicos acima demonstrados.

Em razões complementares, caso não seja acolhido o pedido de decretação de decadência dos fatos geradores anteriores a julho de 2008, a defesa ingressa nas questões relacionadas à exigência fiscal do item 01 da autuação. Afirma que as explicações dadas pelo assessor técnico responsável



pela diligência, não deixam dúvidas quanto ao tratamento a ser dispensado às operações relacionadas ao CFOP 3.101, já que, desde o momento do levantamento fiscal, o referido CFOP não foi considerado para a reapuração do incentivo do Desenvolve, como se pode constatar da fl. 49 dos autos, mais especificamente, das colunas E, F, G, H e I da tabela ali colacionada.

Disse que, para a devida resposta aos questionamentos formulados na diligência, **seria necessário averiguar se de fato haveria parcelas de mercadorias adquiridas para revenda na operação de importação que foram inadequadamente classificadas no CFOP 3.101, e, constatando-se esta situação, refazer o lançamento da infração 01, para deixar de considerar como parcela incentivada o total da rubrica consignada no CFOP 3.101, considerando apenas a parcela do imposto referente às aquisições vinculadas às operações incentivadas pelo Desenvolve, como sugere a Impugnante às fls. 397 e seguintes dos autos.** Argumentou que esse levantamento não foi realizado, de maneira que a diligência não se prestou aos fins colimados.

Afirmou ser da lógica matemática do benefício fiscal que a inclusão de créditos de parcelas não-incentivadas no cálculo do Desenvolve tem o efeito de REDUZIR o valor do benefício a ser apropriado, e não de aumentá-lo, como talvez tenha entendido, mas de maneira equivocada, o Assessor Técnico designado para a diligência. Deste modo, a Impugnante sugere que seja acatada a sua argumentação para que o levantamento fiscal passe a consignar as parcelas de CFOP 3.101 que na verdade deveriam estar registradas com o CFOP 3.102 – aquisições para revenda (Importação), passando o lançamento a consignar os valores demonstrados na tabela reproduzida à fl. 770 dos autos.

Pede ainda, a defesa, que sejam efetuadas outras correções no levantamento fiscal, relacionadas à infração 01, envolvendo:

**a) Industrialização por encomenda** – *Considerando que esta Turma julgou regular a aplicação da IN n° 27/2009 ao caso dos autos, mesmo tendo sido publicada após a ocorrência dos fatos geradores, requer a impugnante a aplicação do disposto na referida IN, item 6, vigente desde 29/10/2009, para que o cálculo do estorno relativo à industrialização realizada fora do estabelecimento incentivado seja calculado pela fórmula aí prevista, qual seja:*

*DVA = AMP x VAI, Onde:*

*DVA = débito correspondente ao valor acrescido;*

*AMP = alíquota média ponderada das saídas com os produtos vinculados ao projeto.*

*Isso resultaria na observação dos seguintes valores, divergentes daqueles considerados pela autoridade autuante, e implicaria em aumento do valor do incentivo a ser considerado:*

	jan/08	fev/08	mar/08	mai/08	jul/08	nov/08
AMP	13,81%	17%	12,55%	15%	15%	13,9%
VAI	65.836,14	2.049,11	8.027,26	78.402,54	7.702,85	11.814,50
DVA	9.088,97	345,74	1.007,33	11.860,71	1.166,64	1.646,03

**b) Erro conceitual – maio/2008:** *Apenas no caso de o cálculo acima proposto não ser acatado, requer a impugnante que seja reconhecido erro conceitual no cálculo preparado pela autuante para o mês de maio de 2008. Se o valor total apurado pelo contribuinte naquele mês, antes do incentivo, conforme livro de apuração do ICMS, é de R\$35.518,01 (resultante da soma das parcelas “Saldo Devedor”, de R\$3.551,80 e “Dilatação ICMS Desenvolve 90%”, de R\$31.966,21), e tendo sido considerado no levantamento fiscal inicial que não havia incentivo a calcular naquele mês (fls. 49, coluna “Parcela a Dilatar”), o valor do saldo a recolher (fls. 49, coluna L), não pode ser maior que aquele inicialmente apurado, antes da dedução do incentivo, que é de R\$35. 518,01.*

Requer, a Impugnante, primeiramente, que o valor da autuação 01 seja integralmente reformado

de R\$109.602,14 (valor histórico) para R\$11.965,68 e que, apenas no caso de não ser acatada a sua proposição, seja declarado o erro conceitual no levantamento fiscal, sendo corrigido o valor cobrado relativo a este mês, para R\$31.966,21 (fls. 49, coluna X).

Ao concluir a Manifestação Defensiva, o contribuinte formula os seguintes pedidos:

- 1) Preliminarmente, requer que seja reconhecida a decadência do direito do Fisco de lançar os créditos tributários relativos aos períodos de janeiro a julho de 2008, no tocante a TODAS AS INFRAÇÕES incluídas no presente auto de infração;
- 2) Apenas no caso de não ser acatada a preliminar de decadência, e diante da impossibilidade da diligência realizada apresentar os resultados esperados, ou seja, não tendo sido possível verificar o quanto solicitado, requer a Impugnante que o valor da Infração 01 seja retificado de R\$109.602,14 para R\$11.965,78 (valor histórico), pelos motivos apresentados;
- 3) Caso os pedidos 1 e 2 acima não sejam acatados, requer a declaração de erro no cálculo da autuante de fl. 49, de modo que os valores de ICMS cobrados relativamente ao mês de maio sejam retificados para R\$31.966,21.

Requer, ainda, a juntada posterior de documentos, bem como a realização de diligências fiscais para constatação dos fatos alegados e análise dos documentos colacionados, nos termos nos termos dos artigos 123, § 3º e 145 do Decreto nº 7.629/99.

Por fim, requer que todas as **publicações e intimações** relativas ao presente feito sejam realizadas em nome dos patronos da causa, no endereço Alameda Salvador, nº 1057, Cond. Edifício Salvador Shopping Business, Torre Europa, Sala 105, Caminho das Árvores, Salvador – BA, CEP 41.820-790.

À fl. 776 dos autos, foi anexado Termo com a ciência firmada pelos autuantes, em 15/03/19, acerca do resultado da diligência da ASTEC, ocasião em que os mesmos reiteraram todos os termos e valores objeto da revisão efetuada nas informações fiscais anteriores (fls. 650/655 e fls. 725/728). Pedem, ao final, que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente, com a exclusão tão somente das infrações 02 e 03.

Em 20/08/2019, o presente PAF foi redistribuído para este Relator em decorrência da aposentadoria da Conselheira Teresa Cristina Dias Carvalho, conforme despacho exarado à fl. 783.

## VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de 04 (quatro) imputações fiscais, conforme foi detalhadamente exposto no Relatório parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

Cabe consignar, inicialmente, que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido a exigência de ICMS e respectivas bases de cálculo apurados e demonstrados em atendimento dos procedimentos previstos na legislação regente da matéria. Os valores se encontram contidos nos demonstrativos de débito e documentos fiscais (fls. 49 a 385). Houve a indicação correta do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação considerados infringidos. Registre-se ainda que a descrição das infrações na peça acusatória foi clara e determinada. Ausentes, portanto, razões a justificar a nulificação do procedimento administrativo fiscal, ainda que por ato de ofício, por inexistirem vícios que tenham impedido o contribuinte de exercer na plenitude o direito à ampla defesa e o contraditório.

Observe, ainda, que a impugnação foi oferecida dentro do prazo regulamentar e que inexistem defeitos de representação, considerando que os signatários da peça defensiva e das demais Manifestações impugnatórias, apresentadas nas fases posteriores do iter processual, possuem poderes conferidos pela autuada com o fito de atuarem junto à Secretaria da Fazenda do Estado

no tocante ao presente processo, conforme consta da procuração juntada à fl. 753 e posterior substabelecimento (fl. 781).

O presente processo foi objeto de revisão fiscal, efetuada por auditor fiscal estranho ao feito, lotado na ASTEC/CONSEF, em cumprimento de diligência determinada pela então relatora, Cons<sup>a</sup> Teresa Dias Carvalho. Em razão da sua aposentadoria o PAF foi redistribuído para este Relator, conforme despacho exarado à fl. 783. Os resultados gerados na diligência, restrita à infração 01, serão examinados nas razões de mérito da autuação.

A defesa suscitou, em razões preliminares de mérito, na Manifestação apensada às fls. 759/772 deste PAF, a **decadência dos créditos tributários correspondentes aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e julho de 2008, relativamente às cobranças lançadas nos itens 01, 02, 03 e 04 do Auto de Infração.**

Em relação às **infrações 02 e 03**, relacionadas respectivamente às cobranças de ICMS por creditamento indevido do imposto e correspondente diferença de alíquotas (ICMS-DIFAL), a defesa, entre as folhas 439 e 445 deste processo, apresentou a composição dos produtos que fabrica e vende (chaves, fusível, reatores, bobinas, núcleos SO Selo Procel, entre outros), sendo verificado que são os mesmos que integram essas cobranças, conforme detalhado no Demonstrativo do A.I., inserido às fls. 50 a 54, e notas fiscais. Trata-se de insumos e embalagens do processo de produção de materiais elétricos fabricados no estabelecimento autuado, envolvendo diversos itens, entre eles porta-fusíveis, parafusos, paletes de madeira, caixas de papelão, arruelas, rebites, porcas, fitas adesivas, cabos, entre outros, não cabendo a exigências de ICMS a título de crédito indevido e correspondente diferencial de alíquotas. Os próprios autuantes reconheceram, na fase de informação fiscal, serem indevidas as referidas cobranças e apresentaram novo Demonstrativo para essas ocorrências, à fl. 655 dos autos, reduzindo a zero as infrações 02 e 03. Julgo, no mérito, IMPROCEDENTES as citadas infrações, na sua totalidade, de forma que considero prejudicado o exame da alegação defensiva de decadência de parte dos créditos lançados no A.I., entre os meses de janeiro a julho de 2008, visto que a improcedência da totalidade das cobranças atinge também os valores objeto de arguição de decadência.

A **Infração 04**, relacionada à cobrança do ICMS pela falta de recolhimento do tributo, na condição de responsável por substituição tributária, relativamente aos serviços de transporte (frete) tomados pelo contribuinte, em prestações sucessivas, observo que o sujeito passivo efetuou a quitação dessa cobrança aproveitando o REFIS estadual de 2013, conforme DAE (documento de arrecadação estadual) integrante do Anexo 09, inserido às fls. 720/721 deste processo. Por ocasião da adesão ao REFIS o contribuinte renuncia expressamente ao direito de impugnar a infração ou desiste da impugnação já interposta, para poder se beneficiar das reduções de multa e demais acréscimos legais contidos na cobrança. Dessa forma, a subsequente alegação de decadência após pagamento via REFIS é fato incompatível com aquele reconhecimento. Ademais, a cobrança que integra a infração 04, conforme descrito linhas acima, está relacionada à falta de recolhimento do ICMS retido por substituição tributária em relação aos serviços de transporte tomados pela empresa. Houve, portanto, omissão de recolhimento do tributo, não se aplicando ao caso, as disposições do art. 150, § 4º do CTN, por inexistir fato passível de homologação pela Administração Tributária. A conduta do contribuinte de omissão de pagamento do imposto atrai a incidência das disposições do art. 173, inc. I do CTN, que estabelece a seguinte regra:

**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;**

Passo doravante ao exame de mérito da **Infração 01**, que contém a imputação de recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na apuração do imposto não sujeita à dilação de prazo para pagamento pelo benefício fiscal do DESENVOLVE, regulamentado pelo Decreto Estadual nº 8.205/05. Em relação a essa cobrança o contribuinte também suscitou a decadência em relação os

valores lançados entre os meses de jan. a jul. de 2008, invocando a aplicação ao caso, das disposições do art. 150, § 4º do CTN, que estabelece que:

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

(...)

**§4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**

As controvérsias relacionadas com o tema da decadência no ICMS encontram-se hoje pacificadas através do Incidente de Uniformização nº 2016.194710, da Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS). Firmou-se o entendimento de que se conta prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Na vigência das normas revogadas do COTEB (Código Tributário do Estado da Bahia), a contagem do prazo decadencial era unificada sendo considerado como “*dies a quo*” para qualquer situação, independentemente da conduta do contribuinte:

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

*II - da data em que se tornasse definitiva a decisão anulatória, por vício formal, de lançamento administrativo anteriormente efetuado.*

Essa matéria, no Supremo Tribunal Federal (STF), foi objeto da edição da Súmula Vinculante (SV) nº 08, de 12 de junho de 2008. A Corte Superior ao expor as razões que serviram de embasamento para a edição da citada Súmula, fez menção aos RE's (Recursos Extraordinários) 560.626-1, 556.664-1 e 559.943-4, sinalizando que tanto sob a égide da Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, “b”, da CF de 1988), a prescrição e a decadência só poderiam ser disciplinadas por LEI COMPLEMENTAR, de âmbito nacional, por serem institutos gerais de direito tributário. Para o STF, somente o CTN (Código Tributário Nacional) poderia prever prazos prescricionais e decadenciais em torno da matéria tributária, visto que regulação normativa distinta por cada ente da federação implicaria em ofensa a diversos princípios, entre eles a isonomia e a segurança jurídica.

Destaco que as razões ou fundamentos de decidir que conduziram à edição da SV/STF nº 08 não integraram o verbete sumular que se ateve à inconstitucionalidade de dispositivos de normas federais que tratavam de decadência e de prescrição de contribuições previdenciárias. Eis o teor da Súmula: “**São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Dec-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212, que tratam da prescrição e da decadência de crédito tributário**”. Todavia, foi indicado, com bastante precisão, o entendimento do plenário do STF a respeito do tema da decadência tributária, afastando-se a tese da possibilidade de regulação desse instituto do direito em legislação firmada por cada ente da Federação.

Em sintonia com os entendimentos acima alinhavados, especialmente nas hipóteses de pagamento parcial de tributos lançados por homologação, foram proferidas, mais recentemente, decisões originárias do Tribunal de Justiça da Bahia, a exemplo da Apelação nº **0510938-28.2013.8.05.0001** – Rel. Des. Des. Livaldo Reaiche Raimundo Britto e Agravo Regimental nº **0566887-03.2014.8.05.0001/50000** - Rel. Des. Mauricio Kertzman Szporer. No mesmo sentido o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no AgRg no REsp (Agravo Regimental no Recurso Especial) nº

**1532105 -RR** – Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho (data do julgamento: 15/03/2016) e no AgRg no REsp nº **131802015- RS** – Rel. Min. Benedito Gonçalves (data do julgamento: 15/08/2013).

Diante desse quadro e antes da publicação do Incidente de Uniformização nº 2016.19471-0, diversas DILIGÊNCIAS em processos que versaram sobre esta matéria foram encaminhadas para a PGE/PROFIS para que essa a temática da decadência fosse reanalisada à luz da novel jurisprudência dos tribunais superiores.

A PGE/PROFIS ressaltou, em seus Pareceres Jurídicos que vieram a ser posteriormente consolidados no Incidente de Uniformização nº 2016.19471-0, a inafastabilidade do entendimento consagrado na Súmula Vinculante nº 8 do STF, no sentido de que as regras concernentes à decadência e prescrição se encontravam reservadas pela C.F. à regulação por lei complementar, não havendo possibilidade de êxito de tese contrária na esfera judicial, vinculada à aplicação de normas previstas na legislação estadual. Esboçou na parte final da peça as seguintes conclusões:

*- a exemplo do que fez o próprio STF quando da edição da Súmula Vinculante (SV) nº 08, seria pertinente a aplicação da técnica da modulação de efeitos dos atos de interpretação voltados ao reconhecimento da decadência, de forma que a Administração judicante poderia decidir pela invalidação dos autos de infração que aplicassem o prazo previsto pelo art. 107-B, § 5º, do COTEB, se lavrados em data posterior à pacificação do entendimento do STF, ou seja, após a edição da SV nº 8, em 12 de junho de 2008;*

*- ao reconhecer a mudança de orientação jurisprudencial com o fim de atender o interesse público primário no sentido de evitar a litigiosidade do Estado e a ocorrência de sucumbências judiciais desnecessárias o Parecer sugere que seja reconhecida a decadência de constituir o crédito tributário apenas quanto aos lançamentos lavrados após a consolidação da dessa mudança de entendimento, ou seja, somente em relação aos autos de infração lavrados em data posterior a 12 de junho de 2008;*

*- Assim, aplicando a orientação fixada pela SV nº 08 do STF foi sugerido no Parecer da PGE a dispensa de intervenções judiciais pelos Procuradores do Estado observados os seguintes critérios, abaixo reproduzidos:*

*i) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e não pago ou simplesmente ausência de declaração e pagamento (omissão de operação ou prestação de serviços tributáveis), deve ser aplicada a regra do art. 173, inciso I, do CTN e do art. 107-B, §5º do COTEB (prazo decadencial contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador);*

*ii) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de dolo, fraude ou simulação quanto a débito declarado e pago, integral ou parcialmente, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º, c/c art. 173, inciso I e parágrafo único, do CTN (prazo decadencial contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte à expedição de ato declarando a existência de dolo, fraude ou simulação ou da notificação ao sujeito passivo de medida preparatória para constituir o fato jurídico dolo, fraude ou simulação);*

*iii) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de dolo, fraude ou simulação quanto a débito declarado e pago, integral ou parcialmente, e, havendo notificação do sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º, c/c 173, parágrafo único do CTN (prazo decadencial contado a partir do recebimento da notificação pelo sujeito passivo);*

*iv) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, **em data anterior a 12 de junho de 2008**, deve ser aplicada a regra do art. 107-B, §5º do COTEB;*

*v) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, **em data posterior a 12 de junho de 2008**, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º, do CTN.*

Fixadas as premissas teóricas acima expostas, observo que o lançamento de ofício em exame, **no tocante à infração 01**, foi formalizado com o objetivo de corrigir os atos de apuração e pagamento realizados pelo contribuinte em relação ao ICMS mensal, em razão de recolhimento a menor do tributo por erro da determinação da parcela sujeita à dilação de prazo prevista no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE.

A citada ocorrência foi levada à apuração pelo contribuinte na conta corrente do ICMS e devidamente informada pelo contribuinte ao fisco estadual. Portanto, o caso em exame abrangeu operações de circulação de mercadorias amplamente declaradas e escrituradas.

Essas situações se enquadram perfeitamente na regra contida no § 4º, do art. 150 do CTN (Código Tributário Nacional), pois envolvem operações submetidas a lançamento por homologação que somente ocorre nos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de “antecipar” lançamento e o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeitando-se a posterior homologação, expressa ou tácita, por aquela autoridade daqueles atos.

Importante ressaltar ainda que a questão relativa à modulação dos efeitos da Súmula Vinculante nº 08 do STF, que estabeleceu que as regras concernentes à decadência e prescrição se encontravam reservadas pela C.F. à regulação por lei complementar, deve também ser analisada a partir do que foi efetivamente decidido pelo plenário do Supremo Tribunal Federal. Em 12/06/2008, o pleno do STF, declarou a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei Federal nº 8.212/1991, com efeito “*ex nunc*” (efeitos para frente), salvo em relação às ações judiciais propostas até 11/06/2008. A modulação de efeitos teve em vista a repercussão e a insegurança jurídica que poderia se verificar em relação à possibilidade de repetição de indébitos de valores já recolhidos, administrativamente ou por execução fiscal, antes da decisão que declarou a inconstitucionalidade com efeitos vinculantes. Mas não alcançou as questões pendentes, ou seja, em discussão, nas esferas administrativa ou judicial.

Em decorrência, a declaração de inconstitucionalidade do STF alcançou não só a norma geral, ou seja, a Lei, que estava em desconformidade com a Carta Magna, mas também os atos administrativos que se fundamentaram na legislação inválida. Transcrevo o trecho de um Parecer Jurídico da PGE, no PAF nº 206891.0030/13-8, que aponta conclusão nesse sentido (pág. 729 daquele PAF): ***“Por conseguinte, reputamos ser apropriado à Administração judicante decidir pela invalidade dos autos de infração que aplicarem o prazo previsto pelo art. 107-B, § 5º do COTEB, se lavrados em data posterior à pacificação do entendimento do STF, ou seja, depois da edição da Súmula Vinculante nº 8, em 12 de junho de 2008”***.

Dessa forma, a partir de 12/06/2008, as disposições do art. 107, § 5º do COTEB não seriam mais válidas assim com os atos administrativos que se fundamentassem nessa norma integrante do ordenamento jurídico do Estado da Bahia.

No caso concreto, o A.I. em exame foi lavrado em 28/06/2013, com ciência ao contribuinte em 04/07/2013, quando a SÚMULA VINCULANTE do STF nº 08 já se encontrava produzindo efeitos no ordenamento jurídico. O entendimento ali consignado, portanto, é plenamente aplicável aos fatos geradores lançados neste Auto de Infração, no que se refere às obrigações de pagar imposto (obrigações de dar pecúnia).

Os fatos objetos da presente autuação indicam operação declarada com pagamento integral (na visão da Impugnante) ou parcial (na visão do Fisco estadual), com evidente ausência de dolo, fraude ou simulação, não resta dúvida quanto à aplicabilidade do §4º do artigo 150 do CTN ao caso concreto, de acordo com o entendimento do órgão de representação jurídica do Estado da Bahia.

Assim, considerando que o ato de lançamento formalizado através do presente Auto de Infração se tornou perfeito e acabado com a ciência do contribuinte verificada em 04/07/2013, os fatos geradores anteriores a essa data, integrantes da infração 01, compreendo os meses de janeiro, fevereiro,

março e maio de 2008, foram fulminados pela decadência, de forma que esses créditos tributários ficam extintos, incidindo a regra do art. 156, inc. V do CTN, que apresenta o seguinte teor:

**Art. 156 – Extinguem o crédito tributário:**

(...)

*V – a prescrição e a decadência.*

Em relação aos valores remanescentes deste item da autuação, relacionados aos meses de julho e novembro de 2008, nas importâncias, respectivamente, de R\$5.132,06 e R\$10.926,21, observo que a diligência da ASTEC, em relação à totalidade do levantamento fiscal, relatou, no Parecer Técnico 118/16 (fls. 745/746), que não há nos autos qualquer indicativo ou prova documental que evidencie que a empresa autuada realizou operações de aquisição, via importação, incentivadas pelo programa DESENVOLVE, fato inclusive documentado no Demonstrativo inserido à fl. 49 dos autos. Portanto, os reclamos do contribuinte quanto à revisão dos valores da parcela incentivada pelo DESENVOLVE não encontram respaldo em qualquer evidência probatória. Trata-se, portanto, de fato alegado e não provado, razão pela qual, mantenho a exigência da infração 01, com exclusão dos períodos alcançados pela decadência.

Isto posto, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, que passa a ter a seguinte composição:

**Infração 01** – PROCEDENTE EM PARTE – R\$16.057,27 (meses de jul e nov de 2008);

**Infrações 02 e 03** – IMPROCEDENTES;

**Infração 04** – PROCEDENTE – R\$4.199,64, devendo ser homologados os valores recolhidos pelo contribuinte.

#### **VOTO EM SEPARADO (quanto à fundamentação da decadência)**

Após em mesa ter solicitado vistas ao processo para exame da decisão proferida pela Relatoria no que toca à arguição de decadência, prerrogativa que me era facultada pelo veio do art. 30, VI, c/c o art. 66, parágrafo único, III, todos do Regimento do Consef (Dec. 7592/99), e também não se perdendo de mira o princípio da motivação, peço licença aos demais Julgadores para prolar voto em separado, apenas quanto à fundamentação que opto trilhar diferenciadamente.

A questão perquire identificar qual o termo inicial e o termo final da contagem do prazo decadencial no caso concreto, considerando que, para o primeiro, há dúvidas em saber se cabe a aplicação do art. 150, §4º do CTN para os fatos geradores ocorridos antes da edição da Súmula Vinculante 08, do STF, e se, para o último, a contagem se exaure na data da lavratura ou na data da ciência do contribuinte.

Logo, deve a análise perpassar dois grandes enfrentamentos. Passo a eles.

#### **I- “DIES A QUO” DO PRAZO DECADENCIAL.**

Neste particular, a necessidade de vista partiu da perplexidade primeira de, não obstante haver pronunciamento da d. PGE no sentido de considerar válidos os comandos insculpidos no art. 107-B, §5º, do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), efetivado em sede de Procedimento de Uniformização manifestado em caráter incidental no proc. 2016.194710-0, ao passo que a Relatoria deste processo afastava a sua aplicabilidade, mesmo antes da publicação da Súmula Vinculante 08, de 12.6.2008, seguindo a modulação fixada pelo STF.

O entendimento externado por aquele órgão consultivo redundou em comunicação via ofício endereçado para a Presidência do Consef, cujos trechos vale a pena aqui destacar:

*vimos, por meio do presente, dar conhecimento a V. Sa. de que esta Procuradoria Fiscal promoveu a uniformização de sua orientação jurídica acerca dos temas que seguem destacados, segundo os requisitos e sistemática do Decreto Estadual nº 11.737, de 30/09/2009.*

*Informamos, outrossim, que conferimos caráter uniforme aos entendimentos adotados, na forma do art. 9º do mencionado Decreto, tomando, destarte, sua observância obrigatória por todos os Núcleos desta Procuradoria Fiscal.*

(...)

#### **6. Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0**

*Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, §4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.*

*Ressalva: O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, §5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.*

Chama a atenção o fato de no ofício retro ficar consignado que a uniformização da orientação jurídica ter fulcro no Dec. 11.737/2009, o qual passa a ser o veículo normativo referencial para superar inicialmente uma questão: teria aquele entendimento adotado pela Procuradoria força vinculativa nos julgamentos administrativos tributários na Bahia?

Perguntado isto, é de se fixar as condições jurídicas pelas quais o entendimento da d. PGE fora firmado.

De começo, cumpre salientar que, no âmbito da Lei Orgânica da Procuradoria Geral do Estado da Bahia (LC 34/2009), constitui uma das atribuições da Especializada Fiscal atuar na consultoria de matérias tributárias, inclusive emitindo pareceres, conforme art. 20, I:

*Art. 20 - Compete à Procuradoria Fiscal e da Dívida Ativa exercer a consultoria e o assessoramento jurídico, a representação judicial do Estado, em matéria fiscal, bem como a cobrança da dívida ativa tributária e não-tributária, cabendo-lhe especialmente:*

*I - emitir parecer sobre matéria fiscal, de interesse da Administração Pública Estadual;*

Regra semelhante existe no art. 18, I do RPAF-BA (Dec. 7629/99):

*Art. 118. Compete à Procuradoria Geral do Estado, mediante sua representação junto ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF):*

*I - emitir parecer jurídico, visando à fiel aplicação da lei;*

**Compulsando-se o conteúdo do Dec. 11.737/2009, que cria disciplina** acerca do procedimento de uniformização da orientação jurídica, merecem destaques os seguintes dispositivos:

*Art. 1º - Fica estabelecido o Procedimento de Uniformização da Orientação Jurídica, a ser observado pela Administração Pública Estadual e executado pela Procuradoria Geral do Estado - PGE.*

*Art. 2º - A Uniformização da Orientação Jurídica será definida em questões específicas surgidas no exercício das funções de consultoria jurídica e de representação judicial do Estado.*

Já no Capítulo I, reservado para a uniformização na consultoria jurídica, **exatamente o caso a ser considerado neste PAF**, são apresentados instrumentos uniformizadores com características distintas um de outro, inclusive com efeitos e amplitude jurídicos diversos.

Por conseguinte, obrigatório replicar as disposições:

**“UNIFORMIZAÇÃO NA CONSULTORIA JURÍDICA**



*Art. 3º - Para preservar a uniformidade da orientação jurídica no âmbito da Administração Pública Estadual, os entendimentos adotados pela Procuradoria Geral do Estado na esfera administrativa poderão ser consolidados mediante:*

*I - súmula administrativa;*

*II - parecer normativo;*

***III - parecer sistêmico;***

*IV - parecer uniforme;*

*V - precedente de núcleo;*

*VI - minutas padronizadas.*

*Art. 4º - Para os fins deste Decreto, considera-se:*

*I - súmula administrativa: o extrato de orientações reiteradas no âmbito da Procuradoria Geral do Estado, aprovado e editado pelo Conselho Superior, **de observância obrigatória por todos os órgãos** e entidades da Administração Pública Estadual;*

*II - parecer normativo: o entendimento emitido pelo Procurador Geral do Estado e aprovado pelo Governador do Estado, **com caráter normativo** e de observância obrigatória por todos os órgãos e entidades da Administração Pública Estadual;*

***III - parecer sistêmico: o entendimento assim qualificado pelo Procurador Geral do Estado, quando envolver questões de ampla repercussão ou potencial efeito multiplicador, de observância obrigatória por todos os órgãos da Procuradoria Geral do Estado;***

*IV - parecer uniforme: o entendimento pacificado no âmbito de uma Procuradoria, com aprovação do Procurador Chefe, sobre questão de significativo interesse sistêmico ou suscetível de acarretar prejuízos ao erário, de observância obrigatória na esfera de competência da respectiva Procuradoria;*

*V - precedente de núcleo: o entendimento como tal qualificado por ato do Procurador Assistente quando envolver questões repetitivas, ou sobre as quais haja divergência, de observância obrigatória na esfera de competência do respectivo Núcleo de Procuradoria;*

*VI - minutas padronizadas: os instrumentos aprovados por ato do Procurador Chefe, destinados à consolidação de cláusulas e condições gerais aplicáveis aos atos convocatórios (editais), contratos, convênios e outros atos administrativos.*

*Art. 5º - A uniformização da orientação jurídica nos casos dos incisos I a IV, do artigo anterior será decidida mediante procedimento de uniformização, quando verificada a presença de **pelo menos um** dos seguintes pressupostos:*

*I - divergência entre Procuradores ou órgãos da Procuradoria Geral;*

*II - potencialidade de repercussão ou produção de efeito multiplicador;*

***III - significativo interesse sistêmico ou risco de danos ao erário;***

*IV - entendimento pacificado no âmbito da Procuradoria Geral do Estado revelado pela repetição de pareceres idênticos” (negritos da transcrição).*

Perceba-se que há seis expedientes aos quais, a procuradoria pode fazer uso, cada um deles com atributos jurídicos diferenciados. A súmula administrativa e o parecer normativo, por exemplo, espraia seu âmbito de aplicabilidade para toda a Administração Pública Estadual, de natureza vinculativa, portanto, enquanto que o parecer sistêmico, de outra sorte, apenas dá seguimento compulsório *interna corporis*, isto é, exclusivamente dentro da esfera da PGE.

Logo, a depender da natureza jurídica de cada instrumento uniformizador previsto, os demais agentes públicos estaduais poderá aderir ou não aos seus ditames, inclusive os órgãos julgadores do Conselho Estadual de Fazenda em matéria tributária.

Pois bem.

Determinado a responder o quesito formulado anteriormente, ao se examinar o inteiro teor da manifestação exarada pela d. PGE no proc. 2016.194710-0, onde se firmou a **ressalva destacada no ofício atrás apontado**, extrai-se facilmente a certeza daquele instrumento traduzir um parecer do tipo **sistêmico, não vinculativo para os julgadores do CONSEF**, visto que, nesta sede, somente os órgãos daquela Procuradoria possuem a obrigação de seguir o seu conteúdo.

Tenha-se de relevo, naquele parecer, o trecho abaixo:

*“Trata o presente expediente de questionamento jurídico formulado pela 5ª JJF, requerendo o posicionamento da PGE/PROFIS sobre a questão da **decadência** dos créditos tributários, em face da Súmula Vinculante nº 08 do STF e Recurso repetitivo sobre o tema.*

*Debruçando-se sobre o tema, em face do contexto jurisprudencial, a PGE/PROFIS, com arrimo no Decreto 11.737 de 30 de setembro de 2009, emitiu **parecer sistêmico** PGE 2016.194710-0, em que, mediante deliberação, foi fixado o seguinte entendimento sobre a questão...” (destaques da transcrição).*

E foi nele que ficou firmado o entendimento – mero entendimento, não compulsório para o restante da Administração Pública Estadual – de que antes de 12.6.2008, data da edição da SV 08 do STF, permaneceria válido e eficaz o comando do *Codex* Tributário baiano de que a contagem decadencial seria disparada a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, na linha do art. 173, I, do CTN.

**Em conclusão: por se revestir da natureza jurídica de parecer sistêmico, o pronunciamento assentado no proc. 2016.194710-0 não tem poder de vincular os demais agentes públicos da Administração Pública da Bahia, inclusive os Julgadores deste Conselho, quando instados a proferirem as suas decisões nos processos administrativos tributários.**

Dispensado que estou de trilhar rigorosamente o posicionamento adotado no multicitado parecer, passo a examinar quais as condicionantes para a modulação de efeitos declarados pela Suprema Corte após a externalização da Súmula Vinculante 08.

A propósito de examinar se eram inconstitucionais dispositivos da legislação federal (arts. 45 e 46 da Lei 8212/91 e art. 5º do DL 1569/77), o STF entendeu que em matéria de regras genéricas sobre decadência, somente o CTN poderia disciplinar, quedando infrutíferas as tentativas dos entes tributantes, em veículos legislativos de hierarquia inferior, estabelecer disposições legais diferentes, prejudiciais ao contribuinte ou não.

Neste sentido, foi editada a Súmula Vinculante 08, de 12.6.2008, cuja dicção é a seguinte:

*São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.*

Motivou o texto sumular o julgamento proferido no RE 556.664-RS, com seguinte ementa:

**12/06/2008 TRIBUNAL PLENO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 556.664-1 RIO GRANDE DO SUL**

**RELATOR : MIN. GILMAR MENDES**

**RECORRENTE(S) : UNIÃO**

**ADVOGADO(A/S) : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

**RECORRIDO(A/S) : NOVOQUIM INDÚSTRIA QUÍMICAS LTDA**

**ADVOGADO(A/S) : DANIEL LACASA MAYA E OUTRO(A/S)**

**EMENTA: 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, b, III, 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.**

**III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição, Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.**

**IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77 em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.**

**V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento (negritos da transcrição).**

E teve como precedentes representativos os posicionamentos em destaque abaixo elencados:

*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/1967/1969](#)) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da [CF/1988](#)). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. (...) O [CTN/1966](#) (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de [1967/1969](#) e [1988](#), disciplina a prescrição e a decadência tributárias.*

*[[RE 556.664](#), rel. min. **Gilmar Mendes**, P, j. 12-6-2008, DJE 216 de 14-11-2008.]*

*Estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação de efeitos, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese; mas estou tentando delimitar esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento. Nesse sentido, eu diria que o Fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no [CTN/1966](#), de exigir as contribuições da seguridade social. No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se ajuizada a ação antes da conclusão do presente julgamento. Em outras palavras, são legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 e não impugnados antes da conclusão deste julgamento. Portanto, reitero o voto pelo desprovimento do recurso extraordinário, declarando a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 5º do [DL 1.569/1977](#) e dos arts. 45 e 46 da [Lei 8.212/1991](#), porém, com a modulação dos efeitos, ex nunc, apenas em relação às eventuais repetições de indébito ajuizadas após a presente data, a data do julgamento.*

*[[RE 556.664](#), proposta do rel. min. **Gilmar Mendes**, P, j. 12-6-2008, DJE 216 de 14-11-2008.] Declaração de inconstitucionalidade, com efeito ex nunc, salvo para as ações judiciais propostas até 11-6-2008, data em que o Supremo Tribunal Federal declarou a*

*inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da [Lei 8.212/1991](#). [RE 559.943, rel. min. **Cármen Lúcia**, P, j. 12-6-2008, DJE 182 de 26-9-2008, [Tema 3](#).]*

Note-se que a sentença da Suprema Corte em só admitir ao legislador do CTN poder dispor sobre decadência, dentre outras matérias previstas no art. 146 da CF/88, afastou de imediato, mesmo que não incluídos no objeto da ação judicial e não alcançados expressamente por arrastamento, todos os demais dispositivos abaixo do *Codex* Tributário que regulassem sobre prazos decadenciais, inclusive o art. 107-B, §5º, do COTEB, que generalizava para toda e qualquer situação envolvendo tributo estadual a contagem inicial do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, em benefício para o sujeito ativo.

Acontece que, em se tratando de ICMS, este é operacionalizado através de lançamentos por homologação, aplicando-se, no mais das vezes, como termo inicial da decadência, a data da ocorrência do fato gerador, por força do comando contido no art. 150, §4º do CTN e, em outras, o art. 173, I do mesmo diploma legal.

E, no caso concreto, é dispositivo contido no art. 150 que ganha aplicação, na medida em que o contribuinte declarou a operação tributável, apurou o montante que considerou indevido, mas o recolhimento foi efetuado a menor do total efetivamente devido ao Estado da Bahia. De modo que, à luz de tais recolhimentos, ainda que insuficientes, já teria o fisco, desde o fato gerador, condições para efetuar o lançamento de ofício complementar e nesta atitude sair da inércia para constituir o crédito tributário.

Em sendo assim, para o caso *sub judice*, será este o marco temporal inicial do lapso de decadência: contagem mês a mês, desde o momento do fato imponível tributário.

Ainda há uma última particularidade a enfrentar, e nem por isso não menos importante. Saber se, antes da multi referida Súmula 08, deve-se continuar aplicando a disposição contida no COTEB, também tantas vezes citada.

A resposta seria afirmativa no entender da d. PGE, contido no parecer sistêmico outrossim muitas vezes mencionado, de sorte que, para fatos geradores ocorridos antes de 12.6.2008, este seria o procedimento.

*Maxima permissa venia*, ousou discrepar deste posicionamento, agora já libertado de quaisquer amarras funcionais que aquele procedimento de uniformização não ofereceu, pela sua natureza jurídica de parecer sistêmico.

Em verdade, a posição da Corte Suprema foi na linha de expurgar do mundo jurídico qualquer mandamento normativo infraconstitucional estranho ao CTN que regimentasse matéria prescricional e decadencial, inclusive fixação de prazos e critérios de contagem, inclusive desde antes da CF/88, de sorte que não poderia sobreviver a esta decretação qualquer efeito jurídico produzível pela regra estadual.

O entendimento seria aplicar sem restrições os cálculos do art. 150, §4º e do art. 173, I, ambos do CTN, a depender do caso concreto, com esteio nos critérios de declaração do fato tributável, apuração do *quantum* e existência de recolhimento, aliás muitos deles elencados no mesmo parecer sistêmico, em relação ao ICMS.

A única modulação admitida pelo STF, com a qual me filio integralmente, é impedir a devolução de tributos já pagos, em homenagem à segurança jurídica e à pacificação das relações sociais, respeitadas as ações judiciais em curso à época da proclamação da SV 08.

No mesmo trilho, cumpre repetir a síntese ementada no *leading case*:

**V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento** (negritos da transcrição).

Acresçam-se, agora, trechos dos pronunciamentos ministeriais:

Gilmar Mendes:

*Nesse sentido, eu diria que o Fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN, de exigir as contribuições da seguridade social. No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se ajuizada a ação antes da conclusão do presente julgamento (negritos da transcrição)*

Carmem Lucia:

*Senhor Presidente, quanto ao Recurso Extraordinário 559.943, que é da minha relatoria, acolho com os mesmos efeitos, portanto, relativos apenas para aquilo que já foi recolhido.*

*E para os demais, inclusive os de Vossa Excelência, já adianto o meu voto no sentido de, rigorosamente, pôr-me de acordo com a proposta (negritos da transcrição).*

**Sendo assim, alinho-me ao voto do nobre Relator quanto ao reconhecimento da decadência tendo como critério de contagem inicial a data da efetivação do fato gerador, e não o primeiro dia do ano seguinte ao da sua ocorrência.**

**Aproveito a oportunidade para sugerir à Presidência desta JJF, neste particular, valendo-me das prerrogativas postas no art. 30, XII, do Regimento do CONSEF, que, extra autos, com foco nas medidas voltadas para o aperfeiçoamento do sistema tributário estadual, propor à Presidência deste Conselho que, se assim acorde, promova junto com a d. PGE uma rediscussão do parecer sistêmico exarado no proc. 2016.194710-0, no tocante à aplicação da decadência para fatos geradores ocorridos antes de 12.6.2008.**

## **II- “DIES AD QUEM” DO PRAZO DECADENCIAL.**

O voto da i. Relatoria teve como escopo a detecção de decadência na cobrança do ICMS e consectários respectivos tendo como referencial a data da ciência do auto de infração, no que diz respeito ao marco final do cômputo da decadência.

Assim, compete examinar se o prazo final da decadência se encerra na lavratura ou na cientificação do lançamento.

Tão-somente para melhor expor a linha argumentativa desta parte do voto, preferiu-se segmentá-la em tópicos, onde se começa explicando a função assumida pelo instituto da decadência, passando pelo enfrentamento de ser a ciência do contribuinte elemento fundamental compositor do ato administrativo de lançamento, trazendo em seguida as impressões tomadas a partir das novas regras do Código de Processo Civil, para finalizar com a situação hoje adotada neste Colegiado e na jurisprudência, além da tendência a ser possivelmente tomada com a alteração da lei adjetiva civil.

### **1. FUNÇÃO DA DECADÊNCIA.**

A discrepância reside em saber se cessa a contagem do prazo decadencial a partir da lavratura do auto de infração ou a partir da ciência do lançamento por parte do contribuinte.

Em primeiro lugar, é de se registrar que a decadência é instituto de direito material e nada tem a ver com a relação processual, ainda que esta seja de cunho administrativo.

Visa a decadência trazer consequências para a **inércia** do ente tributante que, no quinquênio legal, não age para assegurar o seu direito de exigir o tributo que lhe pertence.

Enquanto o credor tributário **não tomar a iniciativa de externar um direito seu**, estará fluindo o lapso decadencial.

Os efeitos decadenciais visam impedir que indefinidamente o sujeito ativo exercite o direito material potestativo de constituir o crédito tributário.

E este se materializa com a lavratura do auto de infração. Depois disto, não há que se falar em decadência, pois a omissão do credor, que até então se configurava, deixou de existir.

Aliás, tal raciocínio encaixa-se perfeitamente no comando contido no art. 173 do CTN, de transcrição obrigatória:

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

Está dito “com todas as letras” que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos.

Neste trilho, dúvidas não há de que a constituição do crédito tributário se **exterioriza com a lavratura do auto de infração**, sem depender de ciência do contribuinte.

Se é direito material, potestativo, este já se encontra plenamente exercido com a formalização do lançamento.

O ato de se dar ciência ao contribuinte da lavratura do auto de infração já é **estranho** à fluência do intervalo decadencial, pois apenas visa dar conhecimento ao devedor de que o direito material potestativo da pessoa tributante foi exercido, posto constituído o crédito tributário, podendo, a partir daí, ser quitada a dívida ou ser ela discutida nas vias administrativas e/ou judiciais.

Não fosse assim e tal direito exclusivo do ente tributante ficaria **a mercê** da decisão do devedor em tomar conhecimento oficial do lançamento para que encerre a contagem dos cinco anos decadenciais.

Bastava ao contribuinte esquivar-se de receber o ato notificatório do lançamento para que a iniciativa do credor tributário ficasse embaçada, a aguardar de quem resiste a pagar a dívida um gesto de recebimento para fazer terminar a contagem do prazo decadencial.

Aliás, não são raros os casos em que se lavra o lançamento de ofício contra a empresa que já encerrou suas atividades, na esperança de notificar os sócios nos seus domicílios para assegurar-se o recolhimento de crédito tributário líquido e certo. E, muitas vezes, estes sócios não cuidam de atualizar seus endereços junto ao cadastro fazendário.

Decididamente, tal espera não faz o menor sentido para que o direito material potestativo do ente tributante se concretize.

Como se sabe, o direito material de exigir o pagamento da dívida do devedor é regido pela decadência e **independe** de notificação do devedor, pois o direito potestativo estará materializado com a formalização do crédito tributário; no caso presente, ao lavrar o auto de infração, o Estado da Bahia solenizou seu direito **e fez acabar a sua inação em constituir o crédito tributário.**

Por outro lado, não se pode confundir a notificação por vezes enviada ao contribuinte **pré-lançamento**, prevista no parágrafo único do art. 173 do CTN, da notificação encaminhada a ele **pós-lançamento**, após constituído o crédito tributário.

É que na notificação **antes** da constituição do crédito, há que se falar em *dies a quo* da contagem da decadência, porquanto o ente tributante, ao adotar uma medida preparatória para a cobrança do tributo, sinalizou para o sujeito passivo que **antecipou** providências para a formalização do lançamento, passando a contar daí – e não mais da superveniência de novo exercício fiscal – o prazo de cinco anos.

Já na notificação **após** a constituição do crédito, não há que se considerar a ciência do contribuinte como o *dies ad quem* da contagem da decadência, visto que, com a formalização do lançamento, vale reprimir, exerceu o sujeito ativo seu direito de lançar o crédito, sendo a cientificação do sujeito passivo **ato subsequente autônomo** necessário à prossecução da cobrança.

## **2. CIÊNCIA DO CONTRIBUINTE COMO ELEMENTO FUNDAMENTAL COMPOSITOR DO LANÇAMENTO.**

Num outro prisma, questão fulcral a se enfrentar é saber se a notificação do contribuinte, ato inerente à publicidade do lançamento, se mostra como elemento integrante da formação do ato administrativo de constituição do crédito tributário.

Conforme se pode inferir do entendimento da esmagadora maioria dos administrativistas modernos, a exemplo de Seabra Fagundes, Maria Sylvia Zanella Di Pietro, Diogo de Figueiredo Moreira Neto, Hely Lopes Meirelles, dentre outros, a ciência ao interessado da prática do ato administrativo não configura um elemento essencial à sua perfeição e validade, em condições de produzir efeitos jurídicos, **embora seja de extrema importância ultimá-la para alcançar os objetivos aos quais foi concebido.**

Em verdade, a ciência ao administrado pode significar uma condição suspensiva para que o ato efetivamente flua efeitos. Entretanto, uma vez realizada, dá-se o disparar dos efeitos do ato já praticado, inclusive com força retroativa para algumas situações, notadamente no que toca à fixação do termo final para a contagem da decadência.

De começo, cabe lembrar que a doutrina considera basicamente cinco elementos ou requisitos do ato administrativo, a saber:

1. Sujeito competente
2. Finalidade pública
3. Forma prescrita em lei
4. Motivo
5. Objeto

Diógenes Gasparini aponta mais dois, quais sejam:

1. Conteúdo
2. Causa

Para ele, conteúdo é o próprio ato em essência e não se confunde com o seu objeto; exemplificativamente, na desapropriação de imóvel, o conteúdo é o ato expropriatório e o objeto é o imóvel. Já a causa é a correlação lógica entre o motivo do ato e o seu conteúdo, à vista de sua finalidade pública.

Celso Antonio Bandeira de Mello distingue elementos de pressupostos do ato administrativo. Os primeiros são o conteúdo e a forma. Os últimos desdobram-se em pressupostos de existência, expressados no objeto e pertinência da função administrativa, e pressupostos de validade, expressados no sujeito competente, motivo, requisitos procedimentais (só existentes no ato-condição), finalidade pública, causa e formalização (necessária em alguns atos).

Note-se que em nenhuma destas lições há a inserção da ciência do interessado como requisito para configuração do ato administrativo.

Portanto, neste trilho, cabe trazer a conclusão de Dirley da Cunha Jr (Curso de Direito Administrativo, 2006, p. 80):

*“Tradicionalmente, a doutrina majoritária vem apontando somente os cinco primeiros (atrás citados) como elementos ou requisitos do ato administrativo...”*

Traz-se como reforço a este ensinamento predominante o art. 2º da Lei da Ação Popular (Lei 4717/1965), dispositivo que aponta como elementos do ato administrativo os mesmos cinco primeiros requisitos retro enunciados.

Importante a sua reprodução:

*“Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:*

- a) incompetência;*
- b) vício de forma;*

- c) *ilegalidade do objeto;*
- d) *inexistência dos motivos;*
- e) *desvio de finalidade.*

*Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:*

*a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;*

*b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;*

*c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;*

*d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;*

*e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência”.*

Nesta toada, com base nas lições de Di Pietro, Sujeito competente é aquele a quem a lei atribui competência para a prática do ato; Finalidade pública é o resultado que a Administração quer alcançar com a prática do ato; a Forma prescrita em lei expressa-se no modo pelo qual a declaração se exterioriza, de sorte que, para os que entendem ser **o lançamento tributário um ato administrativo, é nele que se encontra a forma determinada pela lei**; Motivo é a fundamentação de fato e de direito conformadas para dar anteparo ao ato administrativo; e Objeto é o efeito jurídico imediato que o ato produz.

Segundo a jurista, vício de forma do ato se caracteriza pelo seguinte (Direito Administrativo, 2005, p. 232):

*“O ato é ilegal, por vício de forma, quando a lei expressamente a exige ou quando determinada finalidade só possa ser alcançada por determinada forma. Exemplo: o decreto é a forma que deve revestir o ato do Chefe do Poder Executivo”.*

Respeitante ao lançamento tributário, ato administrativo que é, cumpre agora identificar tais elementos para saber que, uma vez presentes, reveste-se de perfeição, validade e eficácia para produzir efeitos jurídicos. Tome-se como referencial a legislação regente no Estado da Bahia para o ICMS:

Sujeito competente será o auditor fiscal ou o agente de tributos, a depender do tipo de contribuinte e do momento e local em que se desenvolve a ação fiscal. Outro agente público praticando o ato acarreta sumariamente a nulidade do lançamento.

A finalidade pública que a Administração Fazendária pretende com o lançamento é arrecadar para o erário os tributos que lhes são de sua competência.

A forma prescrita em lei do lançamento pode se exteriorizar em auto de infração ou notificação fiscal, a depender do montante do imposto que se esteja a exigir.

O motivo do lançamento são os pressupostos de fato e de direito que deram mote à reclamação do tributo. Por exemplo: deve-se cobrar ICMS quando o fisco verifica que o contribuinte não recolheu a DIFAL em compras interestaduais de mercadorias para uso, consumo ou ativo fixo, porquanto há previsão para esta cobrança desde a Constituição Federal, incisos VII e VIII do art. 155, concretizada na Lei nº 7.014/96.



Objeto do lançamento tributário será constituir o crédito tributário, tornando líquida uma obrigação até então ilíquida, de modo a torná-lo em condições de exequibilidade para uma provável cobrança judicial.

Assim corrobora Mary Elbe Gomes Queiroz Maia (Do Lançamento Tributário – Execução e Controle, 1999, p. 185):

*“O lançamento tributário é ato da autoridade administrativa, vinculado e obrigatório, que aplica a lei tributária material, no intuito de constituir o crédito tributário e declarar a obrigação preexistente, pelo qual é identificado o sujeito passivo, verificada a ocorrência do fato jurídico tributário, apurado o quantum do tributo devido (determinação da base de cálculo e aplicação da alíquota) e aplicada a penalidade cabível, quando configurada a hipótese de infração, podendo ainda ser executado mesmo na inexistência de crédito tributário, mas quando tenha por objetivo atingir direito do contribuinte no intuito de assegurar a este o contraditório e a ampla defesa”*

Assim, cabe agora explicar se o lançamento nestas condições se mostra como ato administrativo perfeito, válido e eficaz.

Ato perfeito é aquele que completou o ciclo necessário à sua formação. Seu processo de elaboração chegou ao seu final.

Logo, nos moldes do art. 142 do CTN, quando o lançamento, formalizado pelo servidor competente, descreve os fatos tributáveis, quantifica o tributo devido, identifica o sujeito passivo e propõe a aplicação da penalidade cabível, está ele perfeitamente elaborado. **Constituído está o crédito tributário.** E, como tal, desincumbiu-se o ente tributante da sua missão de tornar líquida uma obrigação tributária, em condições de atribuir-lhe exequibilidade judicial.

Ato válido é aquele expedido em absoluta conformidade com o sistema normativo.

Um lançamento que não tenha em sua forma e fundo ultrajado as normas vigentes pode ser considerado válido e, portanto, em condições de fazer ingressar nos cofres públicos o tributo ali exigido. Um lançamento que tenha sido lavrado em desacordo com as regras em vigor ou será considerado nulo ou não subsistirá no mundo jurídico.

Ato eficaz é aquele que se encontra **apto** a produzir efeitos jurídicos.

Um lançamento que tenha satisfeito os cinco elementos necessários à configuração do ato administrativo está pronto para produzir efeitos jurídicos, inclusive – e principalmente – fazer cessar a fluência do prazo decadencial.

Assim se posiciona García Trevijano Fos (Los Actos Administrativos, 1991, p. 333), ao definir a eficácia como o momento “en el que la norma interna o el acto despliega toda su potencia interna”.

Sobre a eficácia, é possível que os efeitos jurídicos dependam de termo ou condição suspensiva, na lição de Flávio Bauer Novelli (Eficácia do Ato Administrativo, 1960, p. 18), ao sustentar que, embora perfeito e válido, enquanto perdurar o estado de pendência, o ato não produz efeitos no plano do ordenamento jurídico. Mas o ato já está em condições de operá-lo.

Ainda que o lançamento tenha atendido a tais elementos, a sequência natural será cientificar o sujeito passivo da sua existência, obrigação do fisco que surge **em decorrência de um ato administrativo preexistente**, já aperfeiçoado e munido de todos os seus elementos necessários para configurar-se juridicamente como tal.

A ciência ao contribuinte é consequência do ato administrativo do lançamento, mas desgarrada dele, **configurando-se apenas numa condição suspensiva para que os efeitos jurídicos do lançamento sejam disparados.**

Portanto, removida a condição suspensiva, o lançamento, antes formalizado, antes apto a produzir efeitos, atrai para si algumas consequências jurídicas **retroativas, mormente a contagem final para o prazo de decadência.**

Ilustrativamente, não seria possível inscrever o lançamento em dívida ativa se o sujeito passivo não for notificado da sua existência, até para oportunizar a sua discussão nas instâncias administrativas.

Isto acontecendo, o lançamento continua perfeito e acabado, válido e em condições de produzir efeitos jurídicos, nulificando-se apenas a inscrição na dívida ativa. Ele prosseguirá o seu caminho do mesmo jeito que foi originariamente constituído, bastando apenas que se regularize a notificação ao sujeito passivo.

Persiste o lançamento como perfeito, válido e apto a produzir efeitos, sem ser comprometido pelo defeito de notificação, visto que o ente tributante, desde a origem, exercitou o seu direito de constituir o crédito tributário e, deste modo, **saiu da paralisia a qual se encontrava, não podendo ter mais contra si a fluência dos efeitos decadenciais.**

Portanto, não se quer com toda esta construção retirar a importância que possui a cientificação do contribuinte de existir contra ele um ato administrativo de exigência tributária. Em absoluto. Mas também não se pode dar para ela o realce que imagina Eurico Di Santi, ao inserir a notificação como necessário “*requisito desta autorização*” (sic; Lançamento Tributário, 2010, p. 119). Tal entendimento traduz voz **minoritária** na doutrina que, como se viu, aponta cinco requisitos para caracterização do ato administrativo, entre eles o lançamento.

Enquanto não for o sujeito passivo cientificado da cobrança do tributo, perdura uma condição suspensiva que traz óbice aos efeitos jurídicos do lançamento, muito embora já esteja aparelhado para isso.

Disto isto, passemos à análise do tratamento oferecido à decadência pelo legislador das recentes normas de direito processual civil.

### 3. DECADÊNCIA FRENTE ÀS NOVAS REGRAS DO CPC DE 2015.

Depois de ultimada a providência de dar conhecimento da sua existência ao contribuinte, é preciso reconhecer que o lançamento, outrora pronto para fluir efeitos, deve levar em conta a data da sua elaboração (lavratura) para consideração de algumas circunstâncias, aí incluído o termo final para a contagem de decadência, **conforme bem pensou o legislador do novel CPC, designadamente no art. 240 e §§**, a saber:

*“Art. 240. A citação válida, ainda quando ordenada por juízo incompetente, induz litispendência, torna litigiosa a coisa e constitui em mora o devedor, ressalvado o disposto nos arts. 397 e 398 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil).*

*§ 1º A interrupção da prescrição, operada pelo despacho que ordena a citação, ainda que proferido por juízo incompetente, **retroagirá à data de propositura da ação.***

*§ 2º Incumbe ao autor adotar, no prazo de 10 (dez) dias, as providências necessárias para viabilizar a citação, sob pena de não se aplicar o disposto no § 1º.*

*§ 3º A parte não será prejudicada pela demora imputável exclusivamente ao serviço judiciário.*

*§ 4º **O efeito retroativo** a que se refere o § 1º **aplica-se à decadência** e aos demais prazos extintivos previstos em lei” (negritos da transcrição).*

Já para outras circunstâncias, como corolário lógico, há que se considerar a data da ciência do contribuinte, a exemplo da incidência dos acréscimos tributários (multa, juros etc.), porque não deve o autuado suportar a demora causada pelo sujeito ativo.

Logo, não se pode confundir ato administrativo com processo administrativo. Este último, inquestionavelmente, é regido pelo princípio da publicidade, fundamental para fazer operar o contraditório e a ampla defesa. Ato processual que implique manifestação das partes e que, por equívoco, não tenha sido publicizado, será nulo de pleno direito.

Transporte-se agora todo este raciocínio para as regras de direito processual civil antes apontadas.

O simples ajuizamento da ação ainda não deixa o demandado a par de que contra ele se reclama um direito, pois só através da citação é que se dará conhecimento do teor da pretensão inicial.

Portanto, ajuizamento e constituição (da exigência tributária) são iniciativas do credor e neste aspecto não há a menor diferença entre elas. As duas são atos jurídicos, a primeira como ato judicial, a segunda como ato administrativo. Em ambos os casos, **deixou o titular do direito de ser inerte para exercer um direito que lhe pertence.**

Conforme a norma processual em comento, os termos finais de prescrição e decadência retroagem para a data da propositura da ação, ambas sujeitas à condição suspensiva de realização do despacho citatório.

**No mesmo ângulo, a formalização do lançamento aguarda a ciência do contribuinte, condição suspensiva que, uma vez satisfeita, faz também retroagir os efeitos decadenciais para a data da constituição, da lavratura do auto de infração.**

O fato da administração fazendária, por desídia, demorar-se na providência de colher a ciência do contribuinte, *a despeito de suscitar responsabilizações funcionais dos agentes públicos competentes para agilizar a notificação*, não podem jamais ter o condão de prejudicar o direito potestativo do Estado constituir o crédito tributário. Mas neste caso não pode o contribuinte ser apenado com acréscimos tributários, em face da demora do credor em notificá-lo.

Isto equivaleria a dizer que o autor da ação, mesmo tendo cumprido o seu dever de tempestivamente demandar o devedor, acabasse prejudicado tão-somente porque demorou de ser exarado o despacho ordenatório da citação.

Ficar o credor tributário a mercê da ciência do contribuinte para fazer cessar os efeitos decadenciais poderia, por outro lado, nunca é demais lembrar, estimular manobras evasivas deste último, no sentido de não receber a cobrança formal do tributo, até que, após esforços notificatórios, pelas vias pessoal, postal e editalícia, pudesse suscitar contra o credor a perda do direito material de constituir o tributo.

Assim se manifesta Antonio Carlos Cintra do Amaral (Teoria..., 2008, p. 61):

*“O ato administrativo é uma norma jurídica. Como tal opera efeitos no mundo jurídico. Não me parece, porém, que tais efeitos constituam algo dissociável logicamente do próprio ato (norma). Por ser norma jurídica, o ato administrativo já opera, com sua existência, uma modificação no mundo jurídico. Há, porém, um outro efeito jurídico, decorrente de ser ele uma norma concreta, qual seja, o de constituir, modifica ou extinguir uma relação jurídica entre Estado e particular”*(destaques da transcrição).

Por este caminho, o lançamento, com sua existência, já opera efeitos, modificando o mundo jurídico. E uma destas modificações, sem dúvida alguma, é deter o curso da decadência, por se materializar como ato, perfeito, potencialmente válido e em condições de produzir efeitos jurídicos.

**A ciência ao contribuinte afigura-se apenas como condição suspensiva para que o lançamento, já pronto, possa efetivamente produzir efeitos jurídicos. Realizada a ciência, deixa de existir a condição suspensiva e os efeitos decadenciais atingem apenas o momento anterior a sua formalização.**

Exatamente por isto que agiu com sapiência o novo legislador processual civil em fazer retroagir para a data do ajuizamento da ação, para prevenir a prescrição e a decadência, logo depois do despacho citatório do juiz.

E igual raciocínio, como se viu, pode confortavelmente ser transposto para a formalização do lançamento.

#### 4. ENTENDIMENTO ATUAL DO CONSEF, POSIÇÃO JURISPRUDENCIAL ATUAL DO STJ E A TENDÊNCIA FRENTE AO CPC DE 2015.

Cabe agora examinar como se revela atualmente o entendimento da Procuradoria baiana e da jurisprudência do STJ sobre o tema.

No âmbito administrativo interno, a abordagem do assunto passa necessariamente pelos substanciosos pronunciamentos da d. PGE, materializados nos processos administrativos nº 2016.155315-0 e 2014.709818-0.

Embora neste último – mais antigo – defenda-se o termo final da contagem decadencial na lavratura do lançamento, o primeiro acaba cedendo a uma corrente doutrinária e jurisprudencial, ao entender que a notificação é condição de eficácia do ato de lançamento e não condição suspensiva para que este possa retroativamente produzir efeitos.

A verdade é que para os dois posicionamentos – a favor e contra o termo final ser a ciência do contribuinte – extraem-se julgados do STJ e de instâncias inferiores.

Neste sentido, são amostras **a favor** os arestos a seguir: REsp 1162055, DJe de 14.02.2011. AgRg no REsp 1259563, DJe de 11.10.2011. AgRg no REsp 788656, DJe de 20.5.2016.

E, por outro turno, são amostras **contrárias** as seguintes decisões: AREsp 610880, DJe de 13.3.2015; REsp 1006535, DJe de 18.02.2009. Ac. MG – 6ª Câmara Cível – 10079041555453001, Public. em 08.3.2013. Ac. MG – 2ª Câmara Cível – 10702970168002001, Public. em 05.7.2013.

Não obstante tal oscilação jurisprudencial, o que importa agora dizer é que as decisões judiciais até então prolatadas estavam sob a égide de uma legislação processual civil **que ainda não contemplava expressamente a decadência** como instituto a receber efeitos retroativos na sua contagem, retrocedendo à data da propositura da ação.

Bem verdade que, não obstante a divergência jurisprudencial atrás apresentada, hoje o STJ pacificou o entendimento a favor da ciência do sujeito passivo ser o *dies ad quem* da contagem da decadência, expressado no enunciado da Súmula 622:

*“A notificação do auto de infração faz cessar a contagem da decadência para a constituição do crédito tributário; exaurida a instância administrativa com o decurso do prazo para a impugnação ou com a notificação de seu julgamento definitivo e esgotado o prazo concedido pela Administração para o pagamento voluntário, inicia-se o prazo prescricional para a cobrança judicial.*

*(Súmula 622, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/12/2018, DJe 17/12/2018)*

##### **Precedentes:**

*AgRg no REsp 1358305 RS 2012/0263407-9 Decisão:08/03/2016  
DJe DATA:17/03/2016*

*AgRg no AREsp 800136 RO 2015/0265338-0 Decisão:23/02/2016  
DJe DATA:02/03/2016*

*AgRg no AREsp 788656 RO 2015/0242162-1 Decisão:02/02/2016  
DJe DATA:20/05/2016*

*AgRg no REsp 1485017 PR 2014/0251992-5 Decisão:25/11/2014  
DJe DATA:02/12/2014*

*AgRg no REsp 1461636 PR 2014/0147496-3 Decisão:02/10/2014  
DJe DATA:08/10/2014*

*AgRg no AREsp 424868 RO 2013/0367909-1 Decisão:16/06/2014  
DJe DATA:25/06/2014*

*EDcl no AgRg no AREsp 439781 RO 2013/0393640-4*

DJe DATA:31/03/2014”.

Todavia, tal entendimento resultou de discussões travadas quando ainda vigoravam no ordenamento jurídico, regras processuais que não deixavam claro a retroação da contagem da decadência para a data da iniciativa do titular do direito.

**Note-se que os precedentes a servirem de referencial para a fixação do entendimento fizeram referência a dispositivos processuais revogados, de modo que, à luz da nova disciplina processual civil sobre a matéria, o enunciado sumular merece ser repensado.**

Com efeito, o CPC de 1973 **não** previa textualmente a decadência como instituto cujos efeitos seriam cessados retroativamente à data do ajuizamento da ação.

Veja-se, neste sentido, os comandos dos arts. 219 e 220:

*“Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição.*

*§1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação.*

*Art. 220. O disposto no artigo anterior aplica-se a todos os prazos extintivos previstos na lei”.*

Definitivamente, o cenário agora mudou.

Pela dicção do §4º do art. 240 do CPC de 2015, a decadência passou a compor o rol das situações em que terá a sua contagem final retroativa à data da propositura da ação, desde que expedido o despacho ordenando a citação.

Cumpre reproduzi-lo novamente, combinando-o com o §1º:

*Art. 240. A citação válida, ainda quando ordenada por juízo incompetente, induz litispendência, torna litigiosa a coisa e constitui em mora o devedor, ressalvado o disposto nos [arts. 397 e 398 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 \(Código Civil\)](#).*

*§ 1º A interrupção da prescrição, operada pelo despacho que ordena a citação, ainda que proferido por juízo incompetente, retroagirá à data de propositura da ação.*

*(...)*

*§ 4º O efeito retroativo a que se refere o § 1º **aplica-se à decadência** e aos demais prazos extintivos previstos em lei” (destaques da transcrição).*

Ainda que relacionado à prescrição e prolatado sob a vigência do CPC de 1973, a ideia da retroação já havia sido alcançada pelo STJ, conforme se vê da decisão abaixo, **proferida em sede de recursos repetitivos e tratando de matéria tributária**, a qual se pode extrair da ementa o trecho abaixo (REsp 1.120.295 – DJe de 21.5.2010):

*“14. O Codex Processual, no § 1º, do artigo 219, estabelece que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da*

*ação, o que, na seara tributária, após as alterações promovidas pela Lei*

*Complementar 118/2005, conduz ao entendimento de que o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado **retroage à data do ajuizamento do feito executivo**, a qual deve ser empreendida no prazo prescricional.*

*15. A doutrina abalizada é no sentido de que:*

*“Para CÂMARA LEAL, como a prescrição decorre do não exercício do direito de ação, o exercício da ação impõe a interrupção do prazo de prescrição e faz que a ação perca a ‘possibilidade de reviver’, pois não há sentido a priori em fazer reviver algo que já foi vivido (exercício da ação) e encontra-se em seu pleno exercício (processo). Ou seja, o*

*exercício do direito de ação faz cessar a prescrição. Aliás, esse é também o diretivo do Código de Processo Civil:*

*‘Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e **interrompe a prescrição**.*

*§ 1º A interrupção da prescrição **retroagirá** à data da propositura da ação.’*

*Se a interrupção retroage à data da propositura da ação, isso significa que **é a propositura, e não a citação**, que interrompe a prescrição. Nada mais coerente, posto que a propositura da ação representa **a efetivação do direito de ação**, cujo prazo prescricional perde sentido em razão do seu exercício, que será expressamente reconhecido pelo juiz no ato da citação.*

*Nesse caso, o que ocorre é que o fator conduta, que é a omissão do direito de ação, é desqualificado pelo exercício da ação, fixando-se, assim, seu termo consumativo. Quando isso ocorre, o fator tempo torna-se irrelevante, deixando de haver um termo temporal da prescrição.” (Eurico Marcos Diniz de Santi, in “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, 3ª ed., Ed. Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 232/233)*

*16. Destarte, a propositura da ação constitui o dies ad quem do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do*

*CTN” (negritos da transcrição).*

Note-se que nesta decisão se vê claramente o movimento daquela Corte, em sede generalizante, no sentido de delimitar a iniciativa do ente tributante – o ajuizamento da ação - como marco final para cômputo do prazo prescricional cujo tratamento, **à vista das novas regras processuais, deve ser rigorosamente o mesmo para a decadência.**

Em ambos os casos, propositura da ação e lavratura do lançamento, o prazo (prescricional e decadencial, respectivamente) terminou quando o credor tomou a iniciativa de praticar o ato e resolveu sair do estado letárgico no qual se encontrava.

Tudo para prestigiar a **proatividade** do titular do direito.

Assim se põe coerente o pensamento do consagrado jurista Hugo de Brito Machado (In Curso de Direito Tributário, 2013, pp. 223/224):

*“A distinção entre decadência e prescrição na Teoria Geral do Direito fica mais clara quando partimos da distinção entre o direito potestativo e o direito a uma prestação. **Direito potestativo é aquele cuja satisfação depende apenas do credor**; enquanto o direito a uma prestação é aquele cuja satisfação ocorre com uma prestação que depende do devedor. **Decadência é a extinção, pelo decurso do tempo, de um direito potestativo**; enquanto prescrição é a extinção, pelo decurso do tempo, de um direito a uma prestação – ou, como preferem alguns, a extinção da ação que o protege porque se destina a assegurar sua satisfação” (destaques da transcrição).*

Sob o novo disciplinamento do direito processual civil já começam a surgir as primeiras decisões **admitindo a decadência também com contagem final retroativa**, a exemplo da que se ora reproduz (APELREEX -Apelação / Reexame Necessário - Recursos - Processo Cível e do Trabalho 0017253-46.2011.4.02.5101, JOSÉ ANTONIO NEIVA, TRF2 - 7ª TURMA ESPECIALIZADA):

*“Nestes termos, e havendo prova satisfatória de que a requerente postulou, espontaneamente, o seu registro perante o Conselho representativo de que classe, é de se entender que as anuidades são mesmo devidas para os exercícios que a inscrição gerou os seus efeitos jurídicos.*

*Nestes termos, e considerando-se que a intenção de cancelamento do registro perante a autarquia requerida somente se materializou aos 21/03/2019 (data de ajuizamento da*

*presente declaratória), é de se concluir que a anuidade relativa ao exercício de 2018 é integralmente devida, e aquela relativa ao exercício de 2019 deve ser paga proporcionalmente, pro rata, até o dia imediatamente anterior ao ajuizamento da ação (20/03/2019).*

*O que sobejar a este valor, em montante a ser apurado em ulterior fase de liquidação, deve ser restituído à requerente, devidamente atualizado pela taxa SELIC, considerado o caráter eminentemente tributário das obrigações aqui em causa.*

*Nesta conformidade:*

*(A) DECLARO a inexistência de relação jurídica a jungira autora (GEEZER CERVEJARIA LTDA.) ao réu (CONSELHO REGIONAL DE QUÍMICA DA IV REGIÃO), determinando-se, em consequência, o cancelamento do registro da autora junto aos quadros profissionais do requerido, com eficácia retroativa à data do ajuizamento, com fundamento no que dispõe o art. 240, caput e § 4º do CPC“ (negritos da transcrição).*

Isto posto, não obstante entendermos que a contagem do dia final da decadência deve considerar a data da lavratura do auto de infração, como temos defendido em julgamentos anteriores, rendemo-nos ao posicionamento uniforme estatuído na Súm 622 do STJ, retro citada, até porque uma execução fiscal que tenha como fundamento algo diferente do que ali se determina estará fadada ao fracasso, com imputação ao Estado do ônus da sucumbência, pelo menos enquanto prevalecer tal entendimento.

Mas sempre na esperança de - por ser o direito um campo sujeito a constantes revisitações, sobretudo depois de serem introjetadas no ordenamento jurídico novas regras adjetivas pela via do CPC de 2015 - haver um enfrentamento atualizado sobre a matéria, inclusive pondo em revisão o entendimento sumular atrás mencionado.

Assim, considero como prazo final da contagem da decadência o mês em que o contribuinte tomou ciência do auto de infração, afinando-me com a decisão prolatada pela Relatoria.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207090.0006/13-9**, lavrado contra **T&D BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$20.256,91**, acrescido das multas de 60% sobre R\$16.057,27 e de 150% sobre R\$4.199,64, previstas, respectivamente, no art. 42, inciso II, “a” e inc. V, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Deverá o órgão de preparo do CONSEF proceder as intimações, relativas ao presente feito, no endereço do contribuinte cadastrado na SEFAZ-Ba e também em nome dos seus patronos, no endereço Alameda Salvador, nº 1057, Cond. Edifício Salvador Shopping Business, Torre Europa, Sala 105, Caminho das Árvores, Salvador – BA, CEP 41.820-790.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de novembro de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE /RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR/VOTO EM SEPARADO  
(Quanto à decadência)

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR