

A. I. N° - 087016.0025/14-3  
AUTUADO - PLAST PACK INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA. - EPP  
AUTUANTE - DIJALMA MOURA DE SOUZA  
ORIGEM - INFAS INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 28.08.2019

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0124-05/19**

**EMENTA: ICMS.** 1. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DO IMPOSTO DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO DE PAGAMENTO. Infração 01. Redução dos valores após revisão efetuada pelo autuante. Exclusão, de ofício, de parcelas remanescentes, alcançadas pela decadência. Item parcialmente mantido. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração 02. Comprovado, na fase de defesa, que parte das operações se referiam a remessas em devolução de produtos cujas saídas foram decorrentes de Demonstração. Em etapa subsequente houve a exclusão da cobrança dos bens do ativo fixo beneficiados com deferimento do ICMS e de produtos aplicados no processo produtivo da empresa. Item parcialmente mantido. 3. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. OPERAÇÕES INTERNAS e OPERAÇÕES INTRESTADUAIS. Infrações 03 e 04. Na infração 03 a defesa reconheceu a procedência de parte do valor lançado. Exclusão de uma nota fiscal relacionada à aquisição de elemento filtrante utilizado pela empresa na atividade produtiva. Concordância do autuante. Na infração 04 a cobrança do imposto foi extinta por ter se operado a decadência do direito do Estado lançar o crédito tributário. Item insubstancial. 4. MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. a) ENTRADA DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. b) ENTRADA DE MERCADORIAS NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Infrações 5, 6 e 7. Penalidades reduzidas após revisão efetuada pelo autuante. Norma apenadora superveniente mais benéfica para o contribuinte. Não acatadas as preliminares de nulidades. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime, quanto à decadência.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 14/08/2014 para exigir ICMS e multas por descumprimento de obrigações acessórias, no valor principal de R\$157.066,86. O presente PAF é composto de 07 (duas) imputações fiscais, conforme detalhamento abaixo:

*Infração 01 – Recolheu a menor ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve. Conforme Demonstrativo de Débito do ICMS – DESENVOLVE, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao contribuinte. Valor exigido: R\$20.579,49. Acrescido da multa de 60%.*

**Infração 02** - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento. Conforme DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ICMS DIFERENÇA DE ALÍQUOTA DEVIDO NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DESTINADAS A USO E/OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao contribuinte. Valor exigido: R\$4.386,48. Acrescido da multa de 60%.

**Infração 03** – Utilizou indevidamente crédito fiscal referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Conforme DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL INDEVIDO NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao contribuinte. Valor exigido: R\$1.751,89. Acrescido da multa de 60%.

**Infração 04** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento. Conforme DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL INDEVIDO NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO – OUTROS ESTABELECIMENTOS, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao contribuinte. Valor exigido: R\$129,10. Acrescido da multa de 60%.

**Infração 05** – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Conforme Demonstrativo da multa de 1% pela falta de escrituração de Notas Fiscais – Mercadorias Isentas ou Não Tributadas, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao contribuinte. Multa no valor de R\$35.323,87.

**Infração 06** - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Conforme Demonstrativo da multa de 10% pela falta de escrituração de Notas Fiscais – Mercadorias Tributadas, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao contribuinte. Multa no valor de R\$26.401,97.

**Infração 07** - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Conforme Demonstrativo da multa de 10% pela falta de escrituração de Notas Fiscais de Outras Unidades da Federação – Mercadorias Tributadas, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao contribuinte. Multa no valor de R\$68.494,06.

O contribuinte foi notificado da autuação em 20/09/2014 e ingressou com defesa administrativa protocolada em 28/10/2014, peça processual anexada às fls. 63 a 71 dos autos. Nessa etapa impugnou, na totalidade, as infrações 01, 02 e 04. De forma parcial contestou os valores lançados nas infrações 03, 05, 06 e 07. Reconheceu ser devido as seguintes quantias - **Infração 03: R\$903,78**, relacionado à soma dos valores dos meses 11-2009, 01-2011, 03-2011, 10-2011, 11-2011 e 12-2011.

**Infração 05:** reconhece o valor de **R\$34.352,75**. Apresenta cópia do livro de Entradas para comprovar o registro das demais notas fiscais que compõem o valor residual não reconhecido.

**Infração 06:** a defesa impugnou a cobrança de R\$ 4.088,10 por se tratar de Notas Fiscais escrituradas e o percentual de 10% da multa por se tratar de entradas de material de uso e consumo. Reconhece ser devida a quantia de **R\$2.231,33**. **Infração 07:** reconhece ser devido o valor de **R\$9.928,46**. Afirma que o valor residual dessa principal correspondente a operações com notas que foram objeto de registro na escrita fiscal. Reconhece ser devido o total de R\$47.416,41.

Discrimina na peça impugnatória as NFs que foram registradas na escrita fiscal.

Também nessa fase a defesa declarou não ter recebido demonstrativos elaborados pela fiscalização com a composição do débito de parte da infração 01 (meses 01 e 03 de 2009); a relação de notas fiscais com as informações relativas às operações que compõem as infrações 02 e 04. Alegou cerceamento ao seu direito de defesa.

Por ocasião da informação fiscal prestada pelo autuante, peça juntada às fls. 228 a 233 dos autos, foram rebatidos, em sua totalidade, os argumentos defensivos relacionados com as infrações 01 e 03. No que se refere à falta de entrega dos demonstrativos das infrações 02 e 04 declarou que

procederia à correção dessa omissão quando o contribuinte fosse intimado da informação fiscal. Em relação às infrações 05, 06 e 07 apresentou novos demonstrativos de débito para as mesmas, inseridos às fls. 230 a 233, com redução dos valores autuados. **Infração 05:** R\$34.352,75; **Infração 06:** R\$22.313,25; **Infração 07:** R\$38.467,97.

O contribuinte foi intimado do inteiro teor da informação, apresentado em 11/03/2015, Manifestação Técnica, apensada às fls. 252 a 263, desta vez, subscrita por advogado, com procuração nos autos (doc. 01 – fl. 265).

Após ressaltar a tempestividade da petição defensiva passou a abordar, por item da autuação, as razões que justificariam a alteração no todo ou em parte dos valores autuados.

**Infração 01** – A autuada informou que exerce atividade empresarial estritamente industrial, de fabricação de artefatos de isopor para posterior comercialização. Anexou na peça defensiva, a título de amostragem, algumas notas fiscais relativas ao período abrangido pela autuação, relacionadas à aquisição de “polímeros granulados expansíveis” (doc. 2 – fls. 278) e NFs de vendas a seus clientes de caixas térmicas, caixas de compartimento de bagagens, placas plásticas, pias plásticas etc., materiais todos de sua produção própria (doc. 03 – fls. 280 a 290). Afirmou que em nenhuma hipótese realizou revenda de mercadorias ou produtos adquiridos de terceiros. Pede a total improcedência da Infração 01. Sustenta a defendant que a empresa comercializa mercadorias de sua própria produção razão pela qual seu direito ao aproveitamento dos benefícios do DESENVOLVE devem ser preservados. .

**Infração 02** – Informa a defesa que a maioria das operações em que houve cobrança do DIFAL se referem: **i)** remessas de mercadorias para Demonstraçao; **ii)** simples retorno de mercadorias destinadas a conserto; **iii)** operações beneficiadas com diferimento; **iv)** operações de aquisição de produtos intermediários. Pede que a referida infração seja julgada parcialmente procedente, com a **exclusão** da cobrança sobre as operações acobertadas pelas notas fiscais citadas às fls. 254 a 256 (docs. 04 a 09 – fls. 291 a 309).

**Infração 03** – A defesa impugnou parcialmente essa acusação fiscal. Sustenta que as aquisições processadas através da NF nº 5242 se referem a matéria-prima e que na informação prestada anteriormente não houve, da parte do autuante, uma contestação com o devido embasamento jurídico e fático. Afirmou, ainda, que as mercadorias objeto da NF 5242 se referem a embalagens que integram o produto final gerando, em consequência, direito à apropriação do crédito fiscal. Foi juntada na peça defensiva cópia da NF 5242 (doc. 10, fls. 311/312) e as notas fiscais relacionadas às saídas dos produtos resultantes da fabricação (doc. fls. 314 a 316). Pede que o referido documento fiscal seja excluído da cobrança do DIFAL.

**Infração 04** – A defesa reconheceu a cobrança lançada no Auto de Infração.

**Infrações 05, 06 e 07** – Estão relacionadas à cobrança de multas por descumprimento de obrigações acessórias por falta de registro na escrita fiscal de notas fiscais que acobertaram entradas de mercadorias.

A defesa, em relação às notas fiscais 6215 e 6216, que compõem a infração 07, no mês de fevereiro/2010, reiterou suas alegações em razão da aplicação da multa de 10%, tendo em vista se tratar de operações de mercadorias não tributadas, sujeitas a multa de 1%. Isto porque as NFs 6215 e 6216 se referem a operações de simples retorno de mercadorias encaminhadas para industrialização – CFOP 6925, sem ocorrência de tributação (doc. 12, fls. 318 a 321). Disse ainda, a defesa, que consta nas próprias NFs, no campo relativo às “Informações Complementares”, a observação acerca do retorno das mercadorias remetidas pela autuada por meio das NFs 1613 e 1614 (remessa de veículo Ford Cargo).

À fl. 325 o autuante prestou nova informação fiscal, todavia, sem abordar de forma específica e com precisão – ponto a ponto – todos os argumentos e provas apresentadas pela defesa na peça impugnatória, de fls. 252 a 263, produzida após a reabertura do prazo de defesa e firmada pelos

advogados do contribuinte, habilitados a atuar no processo através do instrumento anexado às fls. 265. Em decorrência o PAF foi convertido em diligência para o autuante, por determinação deste Relator, conforme termo lavrado às fls. 327/329, com a quesitação abaixo reproduzida:

*Considerando que a informação fiscal deverá ser prestada com clareza e precisão com o enfretamento de todos os pontos abordados pela defesa, com fundamentação (art. 127, § 6º, do RPAF/99), especialmente no que se refere às provas produzidas pelo autuado, o presente PAF deverá retornar ao autuante para que este preste nova informação fiscal, de forma itemizada, ponto a ponto, abordando todos os argumentos e documentos anexados na peça defensiva, em relação às infrações 01, 02, 03 e 07.*

*Em havendo alterações na composição do débito o autuante deverá elaborar novo Demonstrativo de Débito com a indicação dos valores residuais, por período mensal, no mesmo formato do Auto de Infração.*

O autuante, em cumprimento da diligência encaminhada por este órgão julgador, prestou nova informação fiscal, peça processual juntada às fls. 334 a 339.

Em relação à infração 01 o autuante revisou a planilha de apuração do débito retificando os valores apurados. Apresentou novo Demonstrativo de Débito (fl. 335), reduzindo este item da autuação de R\$20.579,49 para R\$9.100,08. Remanesceram cobranças referentes aos meses jan/09 (R\$2.662,24); abr/09 (R\$12,53); jul/09 (R\$3.955,75); ago/09 (R\$1.947,01); set/09 (R\$20,24); nov/09 (R\$4,21); e, set/11 (R\$498,10).

Na infração 02 foram excluídas as notas fiscais referentes às entradas para Demonstração (CFOP 2912), cujo retorno restou comprovado. Elaborado novo Demonstrativo de Débito para este item (fl. 336), reduzindo a cobrança para cifra de R\$2.580,29. Remanesceram cobranças referentes aos meses ago/11 (R\$91,33); set/11 (R\$2.256,56); e, nov/11 (R\$232,41).

Quanto à infração 03 o autuante declarou que a defesa reconheceu parte do débito. Acolheu o argumento defensivo relativamente ao mês 07/2011 (NF 5242 - fl. 66 do PAF), reduzindo o débito para a cifra de R\$903,87 – Demonstrativo fls. 336/337. Remanesceram cobranças referentes aos meses nov/09 (R\$392,11); jan/11 (R\$4,08); mar/11 (R\$20,09); out/11 (R\$279,06); nov/11 (R\$138,76); e, dez/11 (R\$69,77).

A infração 04 foi reconhecida integralmente a sua procedência pela defesa.

Nas infrações 05, 06 e 06, relacionadas ao descumprimento de obrigação acessória pela falta de registro de notas fiscais na escrita do ICMS. O autuante revisou os valores lançados nestes itens considerando a comprovação de registro escritural das notas fiscais (fls. 66 a 71; fls. 136 a 166; e, fls. 169 a 225 – contendo cópias reprográficas do livro REM – Registro de Entradas de Mercadorias). Apresentou novos Demonstrativos de Débito, apensados às fls. 337 a 339 deste PAF, reduzindo as referidas cobranças para os valores de R\$34.360,28, R\$22.103,78 e R\$38.594,53, respectivamente.

Notificado do inteiro teor da revisão fiscal, encartada na última informação fiscal, a defesa atravessou petição nos autos, protocolada em 07/03/19, através da qual apresentou a sua Manifestação acerca dos resultados gerados na diligência executada pelo autuante.

No que se refere à **infração 01** disse que a fiscalização acatou parcialmente as alegações defensivas. Que o ICMS devido a título de diferencial de alíquotas que integra a exigência fiscal é indevido, pois o Termo de Habilitação aos benefícios do DESENVOLVE, firmado através da Resolução nº 63/2004 assegurou ao contribuinte a aplicação do regime de diferimento para lançamento e pagamento do imposto nas aquisições de bens para o ativo fixo, para o momento em que ocorresse a desincorporação (doc. 01 – fl. 359).

Na infração 02 a defesa destacou que o autuante não se pronunciou acerca da NF 513 (Bens destinados ao ativo fixo – diferimento do ICMS – diferencial de alíquotas) e das NFs 20.783 e 4965,

relacionadas a produtos adquiridos para utilização no seu processo produtivo (produtos intermediários). Declarou que o autuante se limitou a dizer que fez as exclusões das notas fiscais de entradas para fins de demonstração (CFOP 2912), cujo retorno das mercadorias restou comprovado, assim como as entradas de moldes. Reiterou o pedido anteriormente formulado de exclusão do levantamento fiscal dos valores de ICMS relacionadas às notas fiscais 513, 20.783 e 4965.

Para a infração 03 a Manifestação Defensiva fez referência novamente à NF 5242, dizendo que o autuante se omitiu em enfrentar os argumentos relacionados à operação de entrada de embalagens utilizadas em seu processo produtivo, acobertadas pelo referido documento fiscal. Pede mais uma vez que seja declarada a improcedência da cobrança em relação ao estorno de crédito da NF 5242.

Relativamente à infração 07 a defesa declarou que o autuante se omitiu em relação às notas fiscais nº 6215 e nº 6216 (mês 02/2010). Disse que os referidos documentos estão relacionados a operações de retorno de mercadorias anteriormente remetidas para industrialização (CFOP 6925), construindo, portanto, entradas sem tributação, de modo que multa correta a ser aplicada seria aquela de 1% do valor comercial do bem (art. 42, inc. XI, da Lei nº 7.014/96). Reiterou que no corpo dessas notas fiscais, já colacionadas nos autos, consta no campo “informações complementares” a observação do retorno das mercadorias anteriormente remetidas por meio das NFs 1613 e 1614. Pede, mais uma vez, que a multa seja corrigida para o percentual de 1%.

Por fim, em relação às infrações 05, 06 e 07 a defesa formula pedido subsidiário, com fulcro nas disposições do art. 42, § 7º, da Lei 7.014/96 e no art. 158 do RPAF/99, de cancelamento ou de redução das multas por descumprimento das obrigações acessórias lançadas naqueles itens da peça de lançamento.

O contribuinte finaliza a Manifestação Defensiva pedindo que o julgamento seja pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

O auditor fiscal autuante, ao tomar ciência da Manifestação Defensiva, limitou-se a declarar que a autuada não apresentou fatos novos mantendo os termos da diligência inserida às fls. 334 a 346 deste PAF.

## **VOTO**

O Auto de Infração em lide, é composto de 07 imputações fiscais conforme foi detalhadamente exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

Inicialmente, cabe apreciar as arguições de nulidade articuladas na peça de defesa. Não vislumbro a possibilidade de decretação de nulidade do Auto de Infração, considerando que as omissões de entrega dos Demonstrativos das infrações 02 e 04 foram corrigidas na fase de informação fiscal prestada pelo autuante, após apresentação da inicial defensiva tendo o contribuinte sido notificado acerca da peça informativa e dos correspondentes anexos, com a posterior reabertura do prazo de defesa, conforme Termo inserido à fl. 249 e aviso de recebimento (doc. fl. 250). Sanada, portanto, a arguição de cerceamento do direito de defesa. Ademais o presente processo foi objeto de revisões efetuadas pelo autuante em suas intervenções no PAF e em seguida, por determinação desta 5ª Junta de Julgamento, no pedido de diligência inserido às fls. 327/329, de forma que as omissões de ordem formal e material foram devidamente corrigidas nessas etapas, razão pela qual o processo se encontra apto a ser julgado em relação às questões de mérito que ainda remanescem em discussão. Não acolhidas, portanto, as nulidades suscitadas na peça impugnatória.

O contribuinte, na manifestação defensiva inserida às fls. 252/263, reconheceu a procedência total da infração 04, relativa à cobrança do ICMS por utilização indevida de crédito fiscal pela aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento. A referida cobrança totalizou o montante de R\$129,10, fato gerador verificado em 31/07/2009. Todavia, há uma questão de ordem

cogente a impedir a decretação de procedência dessa cobrança, que independe da manifestação da defesa de reconhecimento do débito lançado. No caso concreto o A.I. foi lavrado em 14/08/2014, com ciência ao contribuinte formalizada em 30/09/2014, através de notificação pessoal. Tratando-se de infração relacionada à apropriação indevida de crédito fiscal por aquisição de material de uso e consumo, os valores lançados na escrita fiscal foram levados à apuração na conta corrente do imposto e objeto de compensação, na sistemática débitos vs créditos (concretização do princípio da não cumulatividade). Nessa específica situação, o prazo decadencial para que a Fazenda Pública formalize o lançamento de ofício deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador (31/07/2009), encerrando-se 5 (cinco) anos após aquela data, seguindo-se a sistemática prevista no art. 150, § 4º do CTN. Em decorrência, o termo final do prazo de decadência se concretizou em 31/07/2014. Portanto, operou-se a extinção do direito do Estado lançar o imposto via Auto de Infração, devendo ser decretada, de ofício, a IMPROCEDÊNCIA do ICMS que integra o item 04, do Auto de Infração.

Em relação à infração 01, relacionada à acusação de recolhimento a menor do imposto por erro na determinação da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE), o autuante revisou a planilha de apuração do débito retificando os valores apurados no Auto de Infração. Apresentou novo Demonstrativo de Débito (fl. 335), reduzindo este item da autuação de R\$20.579,49 para R\$9.100,08. Remanesceram cobranças referentes aos meses jan/09 (R\$2.662,24); abr/09 (R\$12,53); jul/09 (R\$3.955,75); ago/09 (R\$1.947,01); set/09 (R\$20,24); nov/09 (R\$4,21); e, set/11 (R\$498,10). A defesa, na Manifestação após diligência, inova a tese articulada na peça inicial afirmando que o valor residual desse item diz respeito ao ICMS relativo à diferença de alíquotas (DIFAL), pelas aquisições interestaduais de bens para seu ativo imobilizado. Aduziu a defendente, que o ICMS devido a título de diferencial de alíquotas que integra o valor remanescente da exigência fiscal é indevido, pois o Termo de Habilitação aos benefícios do DESENVOLVE, firmado através da Resolução nº 63/2004 assegurou ao contribuinte a aplicação do regime de diferimento para lançamento e pagamento do imposto nas aquisições de bens para o ativo fixo, para o momento em que ocorresse a desincorporação (doc. 01 – fl. 359).

Impõe-se, neste caso, também se decretar a decadência, de ofício, dos valores remanescentes da autuação relativamente aos meses de jan/09 (R\$2.662,24); abr/09 (R\$12,53); jul/09 (R\$3.955,75) e ago/09 (R\$1.947,01), seguindo sistemática de contagem prevista no art. 150, § 4º do CTN, por se tratar de recolhimento a menor do imposto, cujo termo “*a quo*” é a ocorrência do fato gerador, e o termo final, a data onde se operou a notificação do contribuinte do lançamento fiscal, ocorrida em 30/09/2014, condição de eficácia desse ato administrativo. Adota-se aqui o entendimento que vem se consolidando nas instâncias judiciais e na esfera administrativa deste CONSEF, de que o lançamento só se efetiva com a ciência do autuado, conforme exposto no Parecer PGE nº 2016.1553150, que faz referência a vários precedentes atuais originários do Poder Judiciário e Acórdãos procedentes das Câmaras de Julgamento, em análise da questão em sede de recursos.

A título de exemplo transcrevo trechos de duas decisões da 2ª Câmara de Julgamento, órgão integrante da instância recursal administrativa, contidas nos Acórdãos nº 0327-12/18 e nº 0325-12/18. O primeiro da relatoria do Consº MARCELO MATTEDEI E SILVA, e, o segundo, da Relatoria do Consº LUIZ ALBERTO AMARAL, ambos auditores fiscais do Estado da Bahia.

#### **Acordão 0327-12/18**

*Quanto à arguição de decadência com base no §4º do Art. 150 do CTN, ressalto que, no que diz respeito a esta matéria, a Procuradoria Geral do Estado publicou o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, onde declarou que “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”.*

Também explicou que “conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no Art. 173, I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação”.

Salientou ainda que “as hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do Art. 150, §4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no Art. 173, I, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação. De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação”.

É necessário, portanto, a análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Neste caso, verificamos que a acusação se amolda perfeitamente ao constante no referido Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, já que foi verificado o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais relativos à aquisição de produtos com notas fiscais inidôneas, os quais são, sem sombra de dúvida, manifestamente ilegítimos.

Entretanto, o lançamento só se efetiva com a ciência do autuado. E verifico que a ciência da autuação só ocorreu em 05/01/2017. Assim, pela regra do Art. 173, I, do CTN, pelo qual conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, efetivamente ocorreu a decadência.

Assim, declaro a decadência em todo o período autuado.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

**Acórdão 0325-12/18:**

(...)

Quanto à alegação de esgotamento do prazo decadencial para feitura do lançamento, relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2009, noto que assiste razão ao Sujeito Passivo, pois a ciência do Contribuinte ocorreu apenas no dia 02/01/2015, conforme se pode constatar pela data afixada à folha 07 do processo.

Ora, tendo sido cientificado do lançamento apenas em 02/01/2015, é forçoso concluir que não era mais possível exigir-se os valores relativos ao exercício de 2009, cujo prazo decadencial esgotou-se em 31/12/2014, por força da incidência da regra disposta no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, abaixo reproduzido.

“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;  
...”

Assim, acolho a alegação recursal, neste ponto, reconhecendo a extinção do crédito tributário relativo aos meses de janeiro a dezembro de 2009, o que leva à redução do valor lançado relativamente às infrações 1, 2, 3, 4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12 e 13.

Em relação aos valores dos demais meses não alcançados pela decadência, envolvendo set/09 (R\$20,24); nov/09 (R\$4,21); e, set/11 (R\$498,10), os elementos da escrita fiscal acostada nos autos (doc. 02 – fls. 311 a 387), que compreende a cópia reprográfica do livro Registro de Entradas de Mercadorias (REM), revela a existência de aquisições de ativos em outras Unidades federadas. Não há como se estabelecer, a partir das provas acostadas no PAF, que o valor residual da infração 01 se refira a bens beneficiados pelo regime de diferimento do DESENVOLVE e se esses bens se encontravam, à época do ingresso no estabelecimento empresarial, vinculados à atividade industrial beneficiada. Tratando-se de fato arguido pela defesa, a ela caberia se desincumbir de

fazer a prova detalhada do fato modificativo da exigência fiscal. Ademais, a Instrução Normativa nº 27/09, que dispõe sobre a apuração mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo PROGRAMA DESENVOLVE estabelece expressamente, em seu item 2.1.24, que os débitos decorrentes de diferencial de alíquotas são considerados como não vinculados ao projeto.

O valor da infração 01 fica mantido conforme apurado na revisão efetuada pelo autuante, no importe de R\$522,55 - Demonstrativo de Débito, fl. 335 dos autos, abaixo reproduzido:

INFRAÇÃO 01

Infração	Débito	Ocorrência	Vencimento	Val. Histórico	Val. Julgado
03.08.04	1	30/09/2009	09/10/2009	75,44	20,24
03.08.04	1	30/11/2009	09/12/2009	4,21	4,21
03.08.04	1	31/01/2010	09/02/2010	957,57	0,00
03.08.04	1	31/07/2010	09/08/2010	715,32	0,00
03.08.04	1	31/08/2010	09/09/2010	1.041,79	0,00
03.08.04	1	31/12/2010	09/01/2011	10,35	0,00
03.08.04	1	31/01/2011	09/02/2011	512,55	0,00
03.08.04	1	28/02/2011	09/03/2011	138,54	0,00
03.08.04	1	31/07/2011	09/08/2011	344,53	0,00
03.08.04	1	31/08/2011	09/09/2011	1.568,87	0,00
03.08.04	1	30/09/2011	09/10/2011	850,61	498,10
03.08.04	1	31/10/2011	09/11/2011	554,62	0,00
03.08.04	1	30/11/2011	09/12/2011	2.543,77	0,00
03.08.04	1	31/12/2011	09/01/2012	2.346,51	0,00
				<b>20.579,49</b>	<b>522,55</b>

A Infração 02 está relacionada à falta de recolhimento do ICMS a título de diferença de alíquotas (DIFAL), pela aquisição de mercadorias em outras Unidades da Federação destinadas a uso e consumo do estabelecimento. Após revisão efetuada pelo autuante este item da autuação foi reduzido de R\$4.386,48 para R\$2.580,29. Foram excluídas as notas fiscais referentes às entradas para Demonstração (CFOP 2912), cujo retorno restou comprovado. Remanesceram cobranças referentes aos meses ago/11 (R\$91,33); set/11 (R\$2.256,56); e, nov/11 (R\$232,41). A defesa destacou, em manifestação subsequente, que o autuante não se pronunciou acerca da NF 513 (Bens destinados ao ativo fixo – deferimento do ICMS – diferencial de alíquotas) e das NFs 20.783 e 4965, relacionadas a produtos adquiridos para utilização no seu processo produtivo (produtos intermediários). Reiterou o pedido anteriormente formulado de exclusão do levantamento fiscal dos valores de ICMS relacionados às notas fiscais 513, 20.783 e 4965. Em relação à nota fiscal 513, de 12/09/2011, observa-se no Demonstrativo elaborado pelo autuante (fl. 336) se tratar de aquisições de produtos eletrônicos (monitores), constituindo, portanto, bens do imobilizado da empresa, não se enquadrando na descrição constante da peça acusatória de enquadramento na categoria de materiais de uso e consumo. Deve ser excluído do valor residual dessa infração o ICMS de R\$114,00, de forma que em relação ao mês de setembro de 2011, a infração fica reduzida para a quantia de R\$2.142,56 (R\$2.256,56 – R\$114,00); Em relação às NFs nº 20.783 e nº 4056, as aquisições estão relacionadas ao produto Kurita, que tem utilização no tratamento de águas industriais (efluentes). De acordo com a reiterada jurisprudência deste CONSEF os produtos utilizados no tratamento de efluentes não dão direito a crédito de ICMS, sendo considerados bens de uso e consumo. Mantida a exigência fiscal em relação às NFs nº 20.783 e nº 4056.

A Infração 02 fica mantida em parte, no valor de R\$2.466,30, conforme Demonstrativo de Débito abaixo reproduzido:

INFRAÇÃO 02

Infração	Débito	Ocorrência	Vencimento	Val. Histórico	Val. Julgado
06.02.01	2	31/07/2009	09/08/2009	100,00	0,00
06.02.01	2	28/02/2011	09/03/2011	31,18	0,00
06.02.01	2	31/03/2011	09/04/2011	17,50	0,00
06.02.01	2	30/04/2011	09/05/2011	240,00	0,00
06.02.01	2	31/05/2011	09/06/2011	13,00	0,00
06.02.01	2	30/06/2011	09/07/2011	154,50	0,00
06.02.01	2	31/07/2011	09/08/2011	750,00	0,00
06.02.01	2	31/08/2011	09/09/2011	91,33	91,33
06.02.01	2	30/09/2011	09/10/2011	2.756,56	2.142,56
06.02.01	2	30/11/2011	09/12/2011	232,41	232,41
				<b>4.386,48</b>	<b>2.466,30</b>

A Infração 03 diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal pelas aquisições no Estado de materiais de uso e consumo do estabelecimento. A defesa reconheceu parte do débito e o autuante reconheceu o argumento defensivo relativamente ao mês 07/2011 (NF 5242 - fl. 66 do PAF), reduzindo o débito para a cifra de R\$903,87 – Demonstrativo fls. 336/337. Remanesceram cobranças referentes aos meses nov/09 (R\$ 392,11); jan/11 (R\$4,08); mar/11 (R\$20,09); out/11 (R\$279,06); nov/11 (R\$138,76); e, dez/11 (R\$69,77). Ocorre a NF 5242 permaneceu compondo o Demonstrativo residual de débito, do mês de março de 2011, sem redução do valor lançado no importe de R\$20,09. A referida NF acobertou a entrada de elemento filtrante. Considerando que o próprio autuante se posicionou pela exclusão desse documento, o valor do débito da infração 03 deve ser reduzido para R\$883,78 (R\$ 903,87 – R\$ 20,09).

A Infração 03 fica mantida em parte, no valor de R\$883,78, conforme Demonstrativo de Débito abaixo reproduzido:

INFRAÇÃO 03

Infração	Débito	Ocorrência	Vencimento	Val. Histórico	Val. Julgado
01.02.02	3	30/11/2009	09/12/2009	392,11	392,11
01.02.02	3	31/01/2011	09/02/2011	4,08	4,08
01.02.02	3	31/03/2011	09/04/2011	20,09	0,00
01.02.02	3	31/07/2011	09/08/2011	848,02	0,00
01.02.02	3	31/10/2011	09/11/2011	279,06	279,06
01.02.02	3	30/11/2011	09/12/2011	138,76	138,76
01.02.02	3	31/12/2011	09/01/2012	69,77	69,77
				<b>1.751,89</b>	<b>883,78</b>

Passo doravante ao exame de mérito das infrações 05, 06 e 07, relacionadas ao descumprimento de obrigações acessórias pela falta de registro das notas fiscais de entrada na escrita fiscal do contribuinte autuado.

As obrigações acessórias ou instrumentais, são estabelecidas na legislação, no interesse da administração tributária, visando à arrecadação e à fiscalização dos tributos, e têm por objeto prestações positivas ou negativas, constituindo, portanto, obrigações de fazer ou de não fazer. O seu descumprimento resulta em fato que não se submete a homologação posterior do fisco, devendo ser aplicada a pena pecuniária. Frente a essas características e peculiaridades jurídicas, as obrigações acessórias se submetem ao prazo de contagem previsto no art. 173, I, do CTN, tendo por termo inicial o primeiro dia do exercício àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso em exame, o termo final para a formalização do lançamento de ofício, em relação aos fatos geradores ocorridos em 2009, se encerrou em 01/01/2015. Considerando que o A.I., foi lavrado em 14/08/2014, com ciência ao contribuinte em 30/09/2014, não há nenhuma ocorrência fiscal que tenha sido alcançada pela decadência.

No que se refere aos valores lançados nestes itens o autuante procedeu à revisão, considerando a comprovação de registro escritural das notas fiscais (fls. 66 a 71; fls. 136 a 166; e, fls. 169 a 225 – contendo cópias reprográficas do livro REM – Registro de Entradas de Mercadorias). Apresentou novos Demonstrativos de Débito, apensados às fls. 337 a 339 deste PAF, reduzindo as referidas cobranças para os valores de R\$34.360,28, R\$22.103,78 e R\$38.594,53, respectivamente.

De plano, verifico que nas infrações 06 e 07 foi aplicada a multa de 10%, prevista no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96. Todavia, houve alteração normativa posterior na lei de regência do ICMS de forma que o fato enquadrado nas disposições do inc. XI, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, foi revogado pela Lei nº 13.816/2017. A conduta de falta de registro de notas fiscais na escrita fiscal passou a ser tratada de forma unificada no inc. IX do mesmo artigo de lei, não havendo diferenciação para as operações e prestações tributadas e não tributadas, todas apenadas com multa de 1% (um por cento). Impõem-se, então, de ofício, a aplicação retroativa da norma mais benéfica, por força do que prescreve o art. 106, inc. II, letra “c” do Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece que *a lei se aplica ao ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.*

No que se refere ao pedido de cancelamento ou redução da multa aplicada há que destacar que a conduta do sujeito passivo não pode ser enquadrada nas disposições do art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96. Isto porque a omissão de registro das notas fiscais na escrita do ICMS ocorreu ao longo dos meses dos exercícios de 2009, 2010 e 2011, se repetindo ao longo de diversos meses daqueles anos, ficando caracterizada a conduta repetitiva e reincidente de não escrituração dos documentos fiscais. Configurado, portanto, o prejuízo para a Fazenda Pública em relação às atividades de controle e apuração relativos à circulação de mercadorias e serviços e registro de notas fiscais emitidas no território baiano e as operações com origem em outras Unidades federadas, implicando em aumento dos custos administrativos.

Pelas razões acima expostas, mantendo em parte as infrações 05, 06 e 07, em concordância com revisão fiscal operada pelo autuante, porém, reduzindo o percentual da multa de 10% para 1% em relação aos itens 06 e 07. Em decorrência, o pedido da defesa de ajuste da penalidade em relação às notas fiscais nº 6215 e nº 6216, integrantes da infração 07, que acobertaram retorno de mercadorias remetidas para industrialização, sem destaque do ICMS é acolhido, em face da aplicação retroativa da Lei nº 13.816/2017.

Os Demonstrativos de Débitos das infrações 05, 06 e 07 passam a ter a composição detalhada nas planilhas reproduzidas abaixo:

**Infração 05 – R\$ 34.360,28;**

**INFRAÇÃO 05**

Infração	Débito	Ocorrência	Vencimento	Val. Histórico	Val. Julgado
16.01.02	5	30/04/2009	30/04/2009	17,02	17,02
16.01.02	5	31/03/2009	30/04/2009	31,20	31,20
16.01.02	5	31/05/2009	31/05/2009	819,38	765,18
16.01.02	5	30/06/2009	30/06/2009	1.452,37	1.448,05
16.01.02	5	31/07/2009	31/07/2009	1.054,18	1.054,18
16.01.02	5	31/08/2009	31/08/2009	1.521,79	1.521,79
16.01.02	5	30/09/2009	30/09/2009	1.736,08	1.736,08
16.01.02	5	31/10/2009	31/10/2009	1.829,67	1.829,67
16.01.02	5	30/11/2009	30/11/2009	1.903,91	1.899,76
16.01.02	5	31/12/2009	31/12/2009	1.478,75	1.472,33
16.01.02	5	31/01/2010	31/01/2010	1.785,79	1.776,87
16.01.02	5	28/02/2010	28/02/2010	642,40	642,40
16.01.02	5	31/03/2010	31/03/2010	2.113,31	2.113,31

ESTADO DA BAHIA  
 SECRETARIA DA FAZENDA  
 CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

16.01.02	5	31/07/2011	31/07/2011	272,15	272,15
16.01.02	5	31/08/2011	31/08/2011	64,98	54,15
16.01.02	5	30/09/2011	30/09/2011	90,50	54,50
16.01.02	5	31/10/2011	31/10/2011	384,96	337,22
16.01.02	5	30/11/2011	30/11/2011	981,77	376,06
16.01.02	5	31/01/2009	31/01/2009	135,24	135,24
16.01.02	5	28/02/2009	28/02/2009	195,57	195,57
16.01.02	5	30/04/2010	30/04/2010	1.697,72	1.697,72
16.01.02	5	31/05/2010	31/05/2010	1.775,76	1.775,76
16.01.02	5	30/06/2010	30/06/2010	1.574,31	1.574,31
16.01.02	5	31/07/2010	31/07/2010	1.767,38	1.767,38
16.01.02	5	31/08/2010	31/08/2010	1.722,05	1.722,05
16.01.02	5	30/09/2010	30/09/2010	2.857,90	2.857,90
16.01.02	5	31/10/2010	31/10/2010	1.750,27	1.750,27
16.01.02	5	30/11/2010	30/11/2010	1.962,06	1.962,06
16.01.02	5	31/12/2010	31/12/2010	1.099,92	1.099,92
16.01.02	5	28/02/2011	28/02/2011	121,98	19,08
16.01.02	5	31/03/2011	31/03/2011	9,82	9,82
16.01.02	5	30/04/2011	30/04/2011	375,98	293,58
16.01.02	5	31/05/2011	31/05/2011	97,70	97,70
				35.323,87	34.360,28

**Infração 06 – R\$ 2.210,38**

INFRAÇÃO 06

Infração	Débito	Ocorrência	Vencimento	Val. Histórico	Val. Julgado
16.01.01	6	31/01/2009	31/01/2009	1.124,84	0,00
16.01.01	6	28/02/2009	28/02/2009	2,06	0,21
16.01.01	6	31/03/2009	31/03/2009	90,25	9,02
16.01.01	6	31/05/2009	31/05/2009	9,95	0,81
16.01.01	6	30/06/2009	30/06/2009	54,00	5,40
16.01.01	6	31/07/2009	31/07/2009	14,50	1,45
16.01.01	6	30/11/2009	30/11/2009	1.289,00	128,90
16.01.01	6	31/12/2009	31/12/2009	855,61	2,33
16.01.01	6	31/01/2010	31/01/2010	52,69	4,43
16.01.01	6	28/02/2010	28/02/2010	933,84	76,07
16.01.01	6	31/03/2010	31/03/2010	586,04	58,60
16.01.01	6	30/04/2010	30/04/2010	323,56	20,50
16.01.01	6	31/05/2010	31/05/2010	1.956,77	195,68
16.01.01	6	30/06/2010	30/06/2010	24,57	2,46
16.01.01	6	31/07/2010	31/07/2010	31,32	3,00
16.01.01	6	31/08/2010	31/08/2010	345,03	13,80
16.01.01	6	30/09/2010	30/09/2010	247,89	5,17
16.01.01	6	31/10/2010	31/10/2010	187,95	17,52
16.01.01	6	30/11/2010	30/11/2010	206,00	20,60
16.01.01	6	31/12/2010	31/12/2010	625,29	60,46
16.01.01	6	31/01/2011	31/01/2011	13,96	1,40
16.01.01	6	28/02/2011	28/02/2011	1.433,02	0,55

16.01.01	6	31/03/2011	31/03/2011	655,50	65,55
16.01.01	6	31/05/2011	31/05/2011	14.129,92	1.409,15
16.01.01	6	30/06/2011	30/06/2011	11,41	0,00
16.01.01	6	31/07/2011	31/07/2011	20,17	0,00
16.01.01	6	31/08/2011	31/08/2011	116,20	1,26
16.01.01	6	30/09/2011	30/09/2011	161,39	16,14
16.01.01	6	31/10/2011	31/10/2011	603,30	60,33
16.01.01	6	30/11/2011	30/11/2011	290,14	29,01
16.01.01	6	31/12/2011	31/12/2011	5,80	0,58
				<b>26.401,97</b>	<b>2.210,38</b>

**Infração 07 – R\$ 3.859,45**

**INFRAÇÃO 07**

Infração	Débito	Ocorrência	Vencimento	Val. Histórico	Val. Julgado
16.01.01	7	31/01/2009	31/01/2009	30,00	3,00
16.01.01	7	28/02/2009	28/02/2009	50,00	5,00
16.01.01	7	31/03/2009	31/03/2009	71,90	7,19
16.01.01	7	30/06/2009	30/06/2009	20,00	2,00
16.01.01	7	31/07/2009	31/07/2009	111,00	11,10
16.01.01	7	30/09/2009	30/09/2009	5.956,33	0,00
16.01.01	7	31/10/2009	31/10/2009	8.425,07	569,73
16.01.01	7	30/11/2009	30/11/2009	2.907,54	0,00
16.01.01	7	31/12/2009	31/12/2009	11.958,82	0,00
16.01.01	7	28/02/2010	28/02/2010	23.200,00	2.320,00
16.01.01	7	31/05/2010	31/05/2010	6.000,00	0,00
16.01.01	7	30/06/2010	30/06/2010	121,13	0,00
16.01.01	7	31/08/2010	31/08/2010	58,78	5,88
16.01.01	7	30/09/2010	30/09/2010	110,74	11,07
16.01.01	7	31/10/2010	31/10/2010	161,49	16,15
16.01.01	7	30/11/2010	30/11/2010	114,00	0,00
16.01.01	7	31/12/2010	31/12/2010	7.005,46	700,55
16.01.01	7	31/01/2011	31/01/2011	128,40	12,84
16.01.01	7	31/03/2011	31/03/2011	33,80	3,38
16.01.01	7	30/09/2011	30/09/2011	2.014,00	190,00
16.01.01	7	30/11/2011	30/11/2011	15,60	1,56
				<b>68.494,06</b>	<b>3.859,45</b>

Ante o acima exposto, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL no valor total de R\$53.009,37, conforme abaixo discriminado:

INFRAÇÕES	Valor Histórico	Vl. Julgado	
		Imposto	Multas
1	20.579,49	522,55	
2	4.386,48	2.466,30	
3	1.751,89	883,78	
4	129,10	0,00	
5	35.323,87	-	34.360,28
6	26.401,97	-	2.210,38
7	68.494,06	-	3.859,45
<b>TOTAIS</b>	<b>157.066,86</b>	<b>3.872,63</b>	<b>40.430,11</b>

## VOTO DIVERGENTE

Peço licença aos demais Conselheiros para divergir apenas no tocante à consideração do marco final para efeito de estabelecimento do prazo decadencial, quanto reconheça o cuidado dispensado pelo d. Relator na análise do presente processo.

Tão-somente para melhor expor a linha argumentativa deste voto, preferiu-se segmentá-lo 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 e a tendência a ser possivelmente tomada com a alteração da lei adjetiva civil.

### 1. FUNÇÃO DA DECADÊNCIA

A discrepancia 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 exerce 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 **estrano** 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 lava 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) víncio 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 víncio 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 7014/96.

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 explanar 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 Garcia 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, atraí 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, exerceu 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 científicação 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 novo CPC, designadamente no art. 240 e §§, a saber:**

*“Art. 240. A citação válida, ainda quando ordenada por juiz 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 juiz 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 exercitar 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 relembrar, 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, modificar 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 – defende-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 juiz 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 juiz 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 diretriz do Código de Processo Civil:*

*‘Art. 219. A citação válida torna prevento o juiz, 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).

Toda esta construção tem o intento de discordar, respeitosamente, do entendimento esposado no voto vencedor de que o prazo de decadência se encerraria na data da ciência do auto de infração pelo contribuinte e não na data da sua lavratura.

Isto posto, *maxima permissa venia*, entendemos que a contagem do dia final da decadência deve considerar a data da lavratura do auto de infração, como temos defendido em julgamentos anteriores.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unanime, quanto à decadência, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 087016.0025/14-3, lavrado contra **PLAST PACK INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA.**

- EPP, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$3.872,63, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” e inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de R\$40.430,11, previstas nos incisos IX e XI, do mesmo dispositivo legal, com redução da multa conforme lei expressa, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

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.

Sala das Sessões do CONSEF, em 15 de agosto de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE  
Quanto à decadência

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR