

A. I. N° - 269189.0007/17-1
AUTUADA - MATOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA.
AUTUANTE - JOÃO JOSÉ DE SANTANA
ORIGEM - INFRAZ BARREIRAS
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 19.09.2019

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0136-05/19

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS NO PRAZO REGULAMENTAR. A não escrituração de documento fiscal prevendo operação tributada não foi contestada. Infração procedente. 2. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA DIFAL. Contribuinte não demonstrou que efetivou o adimplemento. Infração procedente. 3. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA DE OPERAÇÕES TRIBUTADAS. Empresa reconheceu a omissão e solicitou cancelamento ou redução da multa, pedido rejeitado. Infração procedente. 4. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA DE OPERAÇÕES NÃO TRIBUTADAS. Infração procedente. Afastadas as alegações de decadência. Consideração do quanto contido na Súm. 622 do STJ. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime, quanto à infração 04.

RELATÓRIO

O presente lançamento, lavrado em 29/9/2017, tem detalhadamente as seguintes exigências:

Infração 01 – 02.01.02: Falta de recolhimento no prazo regulamentar de ICMS alusivo a operações não escrituradas. Montante histórico de R\$2.301,11, com fatos geradores e enquadramento legal apontados no campo próprio do auto de infração.

Infração 02 – 06.05.01: Falta de recolhimento de imposto atinente ao diferencial de alíquota, em face de aquisições em outros Estados de materiais de consumo e bens do ativo fixo. Montante histórico de R\$67.536,43, com fatos geradores e enquadramento legal apontados no campo próprio do auto de infração.

Infração 03 – 16.01.01: Contribuinte deu entrada no estabelecimento de mercadorias tributadas sem o devido registro na sua escrita. Multa no valor histórico de R\$1.378,72, com fatos geradores e enquadramento legal apontados no campo próprio do auto de infração.

Infração 04 – 16.01.02: Contribuinte deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributadas sem o devido registro na sua escrita. Multa no valor histórico de R\$26.876,30, com fatos geradores e enquadramento legal apontados no campo próprio do auto de infração.

Anexou-se na autuação os documentos de fls. 04/15, embora não se tenha juntado a mídia digital correspondente.

Veio a impugnação em 06/12/2017 (fls. 17/25, na qual basicamente se pede o reconhecimento da decadência, pela via do art. 150, §4º, do CTN, e a dispensa ou redução das penalidades pecuniárias propostas.

Apensados documentos às fls. 27/194, inclusive CD contendo arquivos eletrônicos.

Informações fiscais reiterativas (fls. 196/197).

Distribuído o processo para esta Junta, fiquei incumbido de apreciá-lo.

Considero suficientes para formação da minha convicção os elementos probatórios carreados aos autos, estando o PAF devidamente instruído.

Passo, por conseguinte, a apresentar o meu voto.

VOTO

Cumpre analisar, inicialmente, como prejudicial de mérito, a arguição defensiva de ter havido decadência na cobrança do imposto e multa relativos aos fatos geradores ocorridos até 06.10.12, data da ciência do auto de infração, tomando como base a disposição prevista no art. 150, §4º do CTN.

Assim, compete examinar se o prazo final da decadência se encerra na lavratura ou na científicação do lançamento, e se o prazo inicial do cômputo é do fato gerador ou do primeiro dia do exercício seguinte ao da sua ocorrência.

Comecemos pelo ***dies ad quem*** do prazo decadencial.

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 exerçite 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 fluênci**a 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) 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 para 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 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 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, 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 fosse 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 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 novel CPC, designadamente no art. 240 e §§, a saber:**

"Art. 240. A citação válida, ainda quando ordenada por juízo incompetente, induz litispêndência, 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 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 pode jamais ter o condão de prejudicar o direito potestativo de o 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 substancialos 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, pág. 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, a 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 prese 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 CERVEJARIALTDA.) ao réu (CONSELHO REGIONALDE QUÍMICADAIVREGIÃO), 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.

Assim, consideramos como prazo final da contagem da decadência o mês em que o contribuinte tomou ciência do auto de infração.

Vamos agora à análise do *dies a quo* da decadência.

A questão agora é saber se as acusações fiscais se sujeitam ao prazo previsto no art. 150, §4º, ou no art. 173, I, ambos do CTN, de modo que enfrentaremos a arguição infração a infração, passando logo ao exame de mérito ou de forma, se ultrapassada a prejudicial, quando for o caso.

Infração 01:

Como se vê, a exigência é de falta de recolhimento de imposto em face de operações não registradas na escrita fiscal.

Os levantamentos de fls. 04 e 05 indicam que a nota fiscal não foi escriturada nas saídas do contribuinte, particularidade não contestada pelo sujeito passivo.

Nesta trilha, a PGE firmou posicionamento no **Incidente de Uniformização n° PGE 2016.194710-0**, no sentido de **iniciar a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia seguinte ao da ocorrência do fato gerador**, quando: a) o sujeito passivo declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o sujeito passivo 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.

Vê-se, portanto, que a irregularidade apontada se enquadra no item b, atrás, na medida em que a defendant não lançou a operação em sua escrita fiscal, de modo que não fez a apuração do imposto a recolher em sua EFD.

Assim, como o prazo para esta infração passou a contar a partir de 01.01.2013 e a impugnante foi cientificada do lançamento em outubro de 2017, a cobrança foi efetuada dentro do quinquênio legal.

No mérito, nada se opôs na contestação para desfazer esta cobrança, muito menos se produziu provas que a contraditassem.

Sendo assim, julgo procedente a infração 01.

Infração 02.

Aqui a exigência se refere à falta de recolhimento decorrente do diferencial de alíquota, em face de aquisições interestaduais de materiais de uso e bens do ativo.

Nesta mesma esteira, a PGE firmou posicionamento no **Incidente de Uniformização n° PGE 2016.194710-0**, no sentido de **iniciar a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia seguinte ao da ocorrência do fato gerador**, quando: a) o sujeito passivo declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o sujeito passivo 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.

Do cotejo dos registros de apuração trazidos pela empresa às fls. 174/191, verifica-se que não há lançamento de débitos fiscais relacionados com a DIFAL, de sorte que a situação se encaixa no item b retro descrito, no que cabe aplicar na espécie a norma do art. 173, I do CTN, ficando a salvo dos efeitos decadenciais todos os fatos geradores coligidos, visto que posteriores a dezembro de 2011.

Quanto ao mérito, adota-se o mesmo raciocínio seguido para a irregularidade anterior, na medida em que aqui também não houve resistência quanto ao fato de ser devido o imposto pela diferença de alíquota, nem tampouco veio à baila provas demonstrando o seu recolhimento.

Por conseguinte, considero procedente a infração 02.

Infração 03

A irregularidade refere-se à multa pelo não registro na escrita de documentos fiscais que acobertaram operações tributadas.

Seja por se tratar de penalidade, seja por envolver o não registro de documentos fiscais na EFD, também aqui o prazo decadencial é contado a partir de 01.01.2013, de forma que descabe a alegação do contribuinte neste particular.

Há pedido de cancelamento ou redução da sanção, considerando a arguição impugnatória de ter havido falhas não detectadas em tempo hábil, conforme preconizado à fl. 20.

Todavia, não há como anular ou diminuir a multa proposta, visto que é obrigação acessória importante e indispensável o contribuinte fazer o registro de documentos fiscais que lhes digam respeito, sejam as operações tributadas ou não.

Mantida a cobrança da multa.

Infração 04.

A irregularidade refere-se à multa pelo não registro na escrita de documentos fiscais que acobertaram operações **não** tributadas.

Seja por se tratar de penalidade, seja por envolver o não registro de documentos fiscais na EFD, também aqui o prazo decadencial é contado a partir de 01.01.2013, de forma que descabe a alegação do contribuinte neste particular.

Há pedido de cancelamento ou redução da sanção, considerando a arguição impugnatória de ter havido falhas não detectadas em tempo hábil, conforme preconizado à fl. 20.

Todavia, não há como anular ou diminuir a multa proposta, visto que é obrigação acessória importante e indispensável o contribuinte fazer o registro de documentos fiscais que lhes digam respeito, sejam as operações tributadas ou não.

Por outro lado, a tipificação legal que se faz - inciso XI, do art. 42 da Lei do ICMS na Bahia - encontra-se **revogada** pela Lei 13.816/2017, publicada em 22.12.2017, mas que, por deixar de tratar aquela conduta como típica, há também de comportar retroatividade, por ser mais benigna, conforme manda o art. 106, II, "c" do CTN.

Eis o dispositivo caducado, acompanhado das redações anteriores e notas explicativas feitas pelo legislador:

"XI - revogado;

Nota: O inciso XI do caput do art. 42 foi revogado pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos a partir de 22/12/17.

Redação anterior dada ao inciso XI do caput do art. 42 pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos de 28/11/07 a 21/12/17:

"XI - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal."

Redação anterior dada ao inciso XI do caput do art. 42 pela Lei 8.967, de 29/12/03, DOE de 30/12/03, efeito de 30/12/03 a 27/11/07:

"1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria não tributável ou cujo imposto já tenha sido pago por antecipação, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;"

Redação original, efeitos até 29/12/03:

"XI - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria não tributável, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;

Vale salientar, que a nota explicativa é bem clara ao referenciar que o dispositivo relacionado com as operações não tributadas, foi revogado pela Lei 13.816/2017, nunca será demasia repetir.

Ademais, sequer existem explicações do legislador de que a penalidade passou a ter previsão em outra disposição do art. 42, deixando sérias dúvidas de que a conduta ilícita foi inserida em outro tipo legal ou simplesmente deixou de existir.

Em se tratando de direito tributário penal, é fundamental que do descritivo da infração contido no lançamento haja subsunção legal completa na norma que prevê a punição. Não há condições de se afirmar com segurança que na legislação atual conste mandamento em que aponte textualmente a aplicação da multa para operações não tributadas.

Sobre a matéria, o especialista em direito penal Cláudio Brandão desenvolve estudo elucidativo, acessado pelo link <http://www.scielo.br/pdf/seq/n68/04.pdf>, cujos trechos abaixo merecem destaque:

“A dogmática penal e, em particular, a teoria do crime – que, como visto, tem na **tipicidade** o seu primeiro elemento, seguindo-se posteriormente a antijuridicidade e a culpabilidade – representam em si uma **limitação ao jus puniendi**. Se o direito penal de um Estado Democrático de Direito e, consequentemente, a pena, depende da referida teoria do crime para ser aplicado, **o que não estiver em conformidade com o estabelecido por ela estará logicamente afastado daquele ramo do direito**. Nesse sentido, a teoria do crime, ao estabelecer critérios para a identificação do que é delito e, por conseguinte, para a imputação de sua consequência, a pena, representa um método, pois funciona como o “caminho” para se chegar ao seu conceito. Desse modo, a teoria do crime, como método penal, reveste de científicidade o jus puniendi, pois dá para ele critérios que têm por escopo explicar e racionalizar aquele poder, ao passo que o limita: tudo **o que não se amoldar** nos critérios da teoria do crime **não poderá ser objeto de punição** por parte do Estado.

(...)

O direito penal pensa e raciocina por meio de **tipos** (SAUER, 1956). Para que algum **fato** ganhe relevância penal, por conseguinte, é necessário que ele esteja **subsumido em um tipo**; o que significa que o legislador torna pertinente ao direito penal uma conduta quando **a materializa em uma lei** (ASUA, 1945). Assim, **sem a tipicidade, esvazia-se o conteúdo do direito penal...**

(...)

A tipicidade é um conceito-chave para o direito penal. É relevante realçar que ela não desenvolve um papel meramente formal, mas, ao contrário, a tipicidade é o suporte através do qual o direito penal se apoia para a construção de um caminho para o conhecimento da proibição; e, é aí que se assenta a sua fundamental importância, pois ela também revelará o conteúdo dessa proibição, isto é, a sua substância. A questão da relação de **correspondência** que se verifica entre uma ação que se deu historicamente no espaço e no tempo e a imagem conceitual expressada, sob a ameaça de uma pena, em uma lei – que é a tipicidade – possibilita o conhecimento do que é proibido pelo direito penal. Ela é apontada como o primeiro elemento para que uma conduta se converta em um crime. Isso posto, a tipicidade é a primeira condição a ser satisfeita para que o método penal possa dar relevância a um acontecimento humano e, via de consequência, **para que uma pena possa ser aplicada**.

(...)

... **Toda consequência penal é uma manifestação de violência.** Não se pode, portanto, separar o conceito do direito penal do conceito de violência. É pelo fato de o direito penal ter em si a violência que os esforços para limitá-lo representaram um marco que tem por

escopo dar **legitimidade** àquela violência, a partir de sua justificação..." (destaques da transcrição).

Dentro desta construção, o máximo que poderia se interpretar – mas que ainda assim seria insuficiente para considerar típica a conduta do contribuinte – era fazer um esforço de interpretação no sentido de entender que a nova redação do inciso IX do art. 42, passou também a se aplicar a operações não tributadas a partir de 22.12.2017, visto que, anteriormente, a disposição legal mencionada ficava **restringida** a operações só tributadas.

Mesmo assim, a nova disposição legal jamais poderia retroagir para alcançar fatos geradores anteriores à sua mudança, visto que a retroação – princípio basilar do direito penal – só é admissível para beneficiar, jamais para prejudicar.

De compulsória transcrição este preceptivo legal, também acompanhado das notas legislativas e das redações anteriores:

"IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;

Nota: A redação atual do inciso IX do caput do art. 42 foi dada pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos a partir de 22/12/17.

Redação anterior dada ao inciso IX do caput do art. 42 pela Lei nº 13.461, de 10/12/15, DOE de 11/12/15, efeitos de 11/12/15 a 21/12/17:

"IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;"

Redação original, efeitos até 10/12/15:

"IX - 10% (dez por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;"

Entretanto, cumpre novamente frisar, ainda que esta nova redação tivesse cabimento para permitir que a pena recaísse para operações desoneradas de tributação, tal interpretação só poderia ter cabimento a partir da mudança redacional, ou seja, 22.12.2017, época bem posterior à ocorrência dos fatos geradores.

Diante da inconsistência legislativa, onde não se encontra no diploma normativo o tipo legal que **verdadeira, completa e indubitavelmente** esteja caracterizada a infração, **recomenda-se neste voto que a Secretaria desta JJJ comunique e sugira à Presidência do Conseg mandar avaliar a necessidade do inciso IX multireferido ter a sua redação aperfeiçoada**, caso assim entenda, para alcançar, sem a menor réstia de dúvidas, **as operações tributadas e as não tributadas**, em caso de falta de registro na escrita do contribuinte.

Por tudo isto, afasto a cobrança da multa.

VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 4)

A despeito do fundamentado voto do i. Relator, peço vênia para externar minha discordância que se evidenciará circunscrita a dois pontos em relação à infração 04:

- i. apreciação *extra petita* da matéria.
- ii. afastamento da aplicação da multa prevista no inciso IX, do art. 42 da Lei 7.014/96;

O voto do qual divirjo foi formulado a partir dos pressupostos que reproduzo a seguir *ipsis litteris*:

"A irregularidade refere-se a multa pelo não registro na escrita de documentos fiscais que acobertaram operações não tributadas.

Seja por se tratar de penalidade, seja por envolver o não registro de documentos fiscais na EFD, também aqui o prazo decadencial é contado a partir de 01.01.2013, de forma que descabe a

alegação do contribuinte neste particular.

Há pedido de cancelamento ou redução da sanção, considerando a arguição impugnatória de ter havido falhas não detectadas em tempo hábil, conforme preconizado à fl. 20.

Todavia, não há como anular ou diminuir a multa proposta, visto que é obrigação acessória importante e indispensável o contribuinte fazer o registro de documentos fiscais que lhes digam respeito, sejam as operações tributadas ou não.

Por outro lado, a tipificação legal que se faz - inciso XI do art. 42 da Lei do ICMS na Bahia - encontra-se revogada pela Lei 13.816/2017, publicada em 22.12.2017, mas que, por deixar de tratar aquela conduta como típica, há também de comportar retroatividade, por ser mais benigna, conforme manda o art. 106, II, "c", do CTN. Grifei.

Eis o dispositivo caducado:

"XI - I% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal" (negritos da transcrição)."

Em se tratando de direito tributário penal, é fundamental que do descritivo da infração contido no lançamento haja subsunção legal completa na norma que prevê a punição. Não há na legislação atual preceptivo que aponte textualmente a aplicação da multa para operações não tributadas. Grifei.

O máximo que poderia se interpretar — mas que ainda assim seria insuficiente para considerar típica a conduta do contribuinte — era fazer um esforço de interpretação no sentido de entender que a nova redação do inciso IX do art. 42 passou-se também a se aplicar a operações não tributadas, visto que, anteriormente, a disposição legal ficava restringida a operações só tributadas. Grifei.

Entretanto, ainda que esta nova redação tivesse cabimento para permitir que a pena recaísse para operações desoneradas de tributação, mesmo assim a interpretação só poderia ter cabimento a partir da mudança redacional, ou seja, 22.12.2017, época bem posterior à ocorrência dos fatos geradores. Grifei.

Diante da falha legislativa, onde não se encontra no diploma normativo o tipo legal que verdadeira, completa e indubitavelmente esteja caracterizada a infração, recomenda-se neste voto que a Secretaria desta JJF comunique e sugira à Presidência do Conseg da necessidade da redação do inciso IX multireferido ter a sua redação aperfeiçoada, para alcançar, sem a menor réstia de dúvidas, as operações tributadas e as não tributadas, em caso de falta de registro na escrita do contribuinte. Grifo do autor.

“Por tudo isto, afasto a cobrança da multa.” Grifo do autor

Elegendo como preliminar, haja vista sua natureza processual, inicio pelo aspecto de apreciação extra petita que se depreende do voto de que divirjo, pois não consta da peça defensiva tal arguição quanto à validade ou eficácia da multa sugerida na infração 04, que decorreria da cognição acerca da revogação ou não do inciso XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Em vista disso, ressalto inicialmente, que a análise da questão deve ter como esqueleto norteador, o princípio basilar do direito administrativo, que é o princípio da legalidade inserto no art. 37 da Constituição Federal, que imprime ao detentor de competência para aplicação de atos administrativos a estrita vinculação ao que determina a lei, inteligência que deu azo à máxima do direito administrativo conforme define, Meirelles (2000, p. 82):

“Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa “poder fazer assim”; para o administrador público significa “deve fazer assim”.

Deste modo, entendo que ao julgador administrativo não é permitido atuar ao seu alvedrio quando do exame e pronunciamento do voto em um processo administrativo, sobretudo contencioso. Deve antes de tudo se submeter aos limites estritos da legalidade.

Nesse aspecto, reproto que pela especialidade, deve o julgador, submissão as regras que norteiam a sua função, previstas no Regulamento do processo Administrativo Fiscal – RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629/99, de onde colho os seguintes regramentos que considero limitadores do procedimento de apreciação do Processo Administrativo contencioso:

Art. 153. O órgão julgador formará o seu convencimento atendendo aos fatos e circunstâncias constantes no processo, às alegações e argumentações dos autos e à apreciação das provas.

Art. 155. A decisão resolverá as questões suscitadas no processo e concluirá pela procedência ou improcedência, total ou parcial, do lançamento do crédito tributário ou do pedido do contribuinte, ou ainda quanto à nulidade total ou parcial do procedimento.

Sem olvidar é claro, das exceções previstas no RPAF que permitem certa relativização das regras acima e autorizam as decisões e apreciações de ofício pelo agente público, quais sejam:

Art. 20. A nulidade será decretada, de ofício ou a requerimento do interessado, pela autoridade competente para apreciar o ato.

Art. 162. A pedido do interessado ou de ofício, a autoridade julgadora mandará riscar nos autos os termos ou expressões considerados descorteses ou injuriosos.

Ainda nesse aspecto, deve considerar o julgador a regra inserta no art. 2º do RPAF.

Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.

Neste ponto, cabe examinar a linha mestra traçada pelo art. 2º do RPAF, visto que apresenta um leque vasto que se caracteriza pela amplitude que se depreende da aplicação dos princípios delineados.

Nessa esteira, temos que os princípios:

- da oficialidade, orienta para que uma vez iniciado, o processo deve ser impulsionado independentemente da vontade da parte. No Direito Administrativo, por força do princípio da oficialidade a autoridade competente para decidir tem também o poder/dever de inaugurar e impulsionar o processo, até que se obtenha um resultado final conclusivo e definitivo, pelo menos no âmbito da Administração Pública;
- da legalidade objetiva, pelo qual exige como pressuposto de inauguração e continuidade que o processo administrativo esteja sempre ao abrigo da lei;
- da verdade material, exigindo-se para atender a este princípio que os **elementos fáticos alegados** sejam perquiridos à luz da verdade material, independente da intenção das partes, pois somente desta forma será possível garantir um julgamento justo, desprovido de parcialidades;
- do informalismo, implica na adoção de formas simples, mas suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e sempre em respeito aos direitos dos administrados;
- da ampla defesa, que garante ao administrado o direito de ter disponível amplas condições para que traga ao processo todos os elementos necessários ao esclarecimento da verdade.

Pelo exposto, a meu ver, a arguição desenvolvida e apreciada pelo i. Relator não se refere a elementos fáticos observáveis a *prima facie*, nem a elemento permitido pela legislação a ter apreciação de ofício, de modo que não encontra amparo na legislação própria que autorize o procedimento de exame de questão não suscitada pela defesa.

Maiormente, no caso em tela, por se tratar de assunto eminentemente jurídico, implicando inexoravelmente que, ao revés de emitir seu juízo, deveria submeter a questão à PGE, por competência, *ex vi* do inciso II do art. 137 do RPAF.

Art. 137. Compete ao relator, tanto na primeira como na segunda instância, avaliar se o processo se encontra em condições de ser levado a julgamento a salvo de dúvidas ou incorreções, devendo nesse sentido:

(...)

II - solicitar a emissão de parecer da Procuradoria Geral do Estado, quando se tratar de questão eminentemente jurídica. Grifei.

Não me resta dúvida, portanto, que em se tratando de construção interpretativa da aplicação de norma jurídica no tempo, com implicação em cognição acerca de sua vigência ou revogação, que mesmo tivesse sido aventada pela defesa, não haveria competência para exame desse tribunal administrativo, sobretudo de primeira instância.

Ademais, por se tratar de uma ilação jurídica, própria do controle de legalidade, tema de competência exclusivas da Procuradoria Geral do Estado e Diretoria de Arrecadação, Crédito Tributário e Controle – DARC, não caberia a esse contencioso administrativo o seu enfrentamento. Veja-se:

Art. 113. Compete à Procuradoria Geral do Estado - PGE proceder ao controle da legalidade e à Secretaria da Fazenda, através da Diretoria de Arrecadação, Crédito Tributário e Controle – DARC, a inscrição dos créditos tributários na Dívida Ativa.

§ 5º Constatada a existência de vício insanável ou ilegalidade flagrante em lançamento de crédito tributário, ainda que inscrito em dívida ativa, a PGE deverá:

I - representar ao Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, tratando-se de auto de infração;

II - emitir parecer autorizando a DARC proceder ao cancelamento do crédito tributário, tratando-se de notificação fiscal ou débito declarado.

(...)

Art. 116. Em caso de revelia, havendo erro na aplicação da multa, a Procuradoria Geral do Estado fará a correção do enquadramento da penalidade, antes da inscrição do crédito em Dívida Ativa, dispensada nesse caso a representação ao CONSEF.

Art. 116-A. Fica a Procuradoria Geral do Estado autorizada a não permitir a inscrição em Dívida Ativa, a não ajuizar a respectiva execução fiscal, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante para seu prosseguimento, na hipótese de matérias que tenham sido objeto de reiteradas decisões contrárias à Fazenda Pública Estadual, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal ou do Superior tribunal de Justiça.

§ 1º O cumprimento do disposto neste artigo dependerá de ato declaratório conjunto do Secretário da Fazenda e do Procurador Geral do Estado.

(...)

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: a) no prazo de 10 (dez) dias, nos casos previstos pela legislação ou sempre que solicitado pela autoridade competente;

b) facultativamente, no prazo estipulado no Regimento Interno do CONSEF, nos processos de que pedir vista;

Vale também destacar o mandamento contido no art. 168 do RPAF sobre matéria contida em lei, objeto de questionamento acerca da legalidade.

Art. 168. Sempre que se encontrar em votação matéria contida em lei ou em ato normativo considerado ilegal, ou se já decidida em última instância pelo Poder Judiciário, observar-se-á o seguinte:

I - a autoridade julgadora deverá submeter à Junta ou à Câmara proposta à Câmara Superior do CONSEF no sentido de que represente ao Secretário da Fazenda, visando à decisão;

II - caberá à Câmara Superior do CONSEF decidir quanto a representar ou não ao Secretário da Fazenda;

III - o Secretário da Fazenda, ouvida a Procuradoria Geral do Estado, decidirá quanto à conveniência ou não de propositura de modificação ou revogação da lei ou ato considerado ilegal.

(...)

É inexorável, por conseguinte, que o julgador deve se ater quando da aplicação da norma à sua interpretação corrente, admitida pelas autoridades competentes para exercê-la, não lhe sendo factível imprimir interpretação pessoal não referendada pelos trâmites permitidos pela legislação, *ex vi* do art. 25 do RPAF:

“Art. 25. A interpretação normativa da legislação tributária estadual será feita por meio de portarias do Secretário da Fazenda, sem prejuízo da orientação feita pelo Superintendente da Administração Tributária, através de instruções normativas.”

Destarte, haja vista os evidentes impedimentos vinculados à competência deste órgão judicante para enfrentamento da matéria, fiz o enfrentamento que julguei conveniente, por entender que não poderia ter sido apreciada, em primeiro por não ter sido arguida pela defesa, e em segundo por se tratar de matéria de cunho eminentemente jurídico sobre a qual falece competência ao tribunal administrativo.

Quanto ao segundo ponto de divergência, que se refere a interpretação empreendida pelo i. Relator que resultou em seu voto pela retroatividade benigna e no afastamento da multa, posicionamento que teve por sustentação a revogação do inciso XI do caput do art. 42 da Lei. 7.014/96 pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, conjecturo não se tratar de interpretação pertinente, pois a revogação em tela, apesar de alcançar o dispositivo que serviu de tipificação proposta pelo autuante não repercutiu em despenalização da conduta a que foi aplicado.

É que, a despeito da conduta reprimida ter sua tipificação original que constava do inciso XI do caput do art. 42 da Lei. 7.014/96, (deixar de escriturar a entrada de mercadoria sem tributação ou com a fase de tributação encerrada) revogada, conforme acima indicado, sua tipificação legal sequer sofreu solução de continuidade, pois a mesma Lei (nº 13.816, de 21/12/17) que a retirou do ordenamento, simultaneamente emprestou nova redação ao inciso IX do caput do art. 42 da Lei 7.014/96, de forma que essa nova redação passou a abarcar a infração objeto da infração 04 que foi a de deixar de registrar a entrada de mercadoria sem tributação no estabelecimento.

Observe-se que a alteração legislativa se fez necessária em função de que até o advento da Lei nº 13.816, de 21/12/17, haviam dois dispositivos (incisos IX e XI do art. 42 da Lei. 7.014/96) que aplicavam a mesma penalidade e tinham como base a conduta que lhes eram comuns na segunda parte do dispositivo legal, qual seja: de deixar de escriturar a entrada de mercadorias no estabelecimento.

Deste modo, apesar dos dispositivos acima divergirem na primeira parte da descrição da conduta, que pretendiam coibir, mais precisamente em relação a situação tributária da mercadoria a que se vinculava, visto que o inciso IX se referia a mercadoria sujeita à tributação, enquanto que o inciso XI se vinculava a mercadoria sem tributação, todavia, na sua segunda parte do texto, ambos

destacavam a mesma conduta que se referia a deixar de escriturar a entrada da mercadoria, veja-se:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

"IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;"

"XI - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;"

Nessa esteira, a alteração na legislação foi precisa, pois a conduta de deixar de escriturar a entrada de mercadorias, seja qual fosse a sua situação tributária, implicaria na mesma multa de 1%. De modo que não haveria necessidade das duas normas coexistirem no ordenamento.

Sendo assim, para aprimorar o texto legal, a Lei nº 13.816, de 21/12/17 revogou o inciso XI do caput do art. 42 da Lei. 7.014/96 e deu nova redação ao seu inciso IX, que deixou de se referir a classificação tributária objetivando alcançar com a nova tipificação qualquer entrada de mercadoria, passando, desta feita, a vigorar com a seguinte redação:

IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;

Desarte, não há falar que a revogação do inciso XI, do art. 42 da Lei. 7.014/96 implicou em afastar a penalidade decorrente da conduta objeto da infração 04 do Auto de Infração, apenas o que se observou foi que a conduta deixou de estar prevista no inciso XI, sendo comutada para o inciso IX, ambos do mesmo artigo da Lei 7.014/96, e prevendo a mesma penalidade original.

Divirjo, peremptoriamente, do i Relator quando busca albergue na desconexão da descrição da infração em relação ao novo texto de tipificação da conduta implantado no inciso IX do art. 42 da Lei 7.014/96, veja esse trecho do seu voto:

"Em se tratando de direito tributário penal, é fundamental que do descritivo da infração contido no lançamento haja subsunção legal completa na norma que prevê a punição. Não há na legislação atual preceptivo que aponte textualmente a aplicação da multa para operações não tributadas. Grifei.

O máximo que poderia se interpretar — mas que ainda assim seria insuficiente para considerar típica a conduta do contribuinte — era fazer um esforço de interpretação no sentido de entender que a nova redação do inciso IX do art. 42 passou-se também a se aplicar a operações não tributadas, visto que , anteriormente, a disposição legal ficava restringida a operações só tributadas." Grifei.

É que a subsunção ao texto da Lei não se faz da descrição contida na acusação fiscal, a subsunção ao texto legal deve ter espeque no mundo fenomênico, é de lá, de onde ocorre a conduta que se busca vinculação ao texto legal. E verificado a essência da conduta, conforme ocorrida na prática se pode subsumir que deixar de registrar documento fiscal que represente movimentação de estoques se inclui na atual redação do texto do inciso IX, do art. 42 da Lei 7.014/96.

Voto portanto, salve melhor juízo, pela manutenção da infração 04.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269189.0007/17-1**, lavrado contra a **MATOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$69.837,54**, acrescido das multas de 60% sobre R\$67.536,43, e

de 100% sobre R\$2.301,11, previstas no art. 42, II, “f” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$28.255,02**, prevista no art. 42, IX da citada Lei, e dos acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala de Sessões do CONSEF, 04 de setembro de 2019.

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÉA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR/VOTO VENCEDOR
(Quanto à infração 4)