

**PROCESSO** - A. I. Nº 269200.0003/19-1  
**RECORRENTE** - CERVEJARIA PETRÓPOLIS DA BAHIA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0181-05/19  
**ORIGEM** - DAT NORTE / IFEP  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 16/06/2023

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0172-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. VALORES NÃO DESTACADOS EM DOCUMENTOS FISCAIS. Pela inteligência do art. 309, § 6º do RICMS-BA, o destaque do imposto na nota fiscal é condição *sine qua non* para que haja a apropriação do crédito fiscal por parte do recebedor do bem, ainda que se trate de transferências internas de elementos do ativo imobilizado. Reconhecida parcialmente a decadência. 2. FALTA DE PAGAMENTO DA DIFAL. O benefício do diferimento concedido pelo Estado dentro do Programa “DESENVOLVE”, a título de diferencial de alíquotas, não alcança o estabelecimento autuado, posto ser direcionado exclusivamente para outro estabelecimento, cujo objeto social é a fabricação de bebidas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, exarada através de Acórdão JJF nº 0181-05/19-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/03/2019, composto por duas infrações, pela constatação a seguir:

**Infração 01 – 01.02.39.** *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento(s) fiscal (is). (R\$ 34.449,46)*

*Contribuinte utilizou indevidamente créditos fiscal do ICMS decorrente de aquisições em transferência de bens do ativo imobilizado sem destaque do imposto do respectivo documento fiscal. Tais documentos foram registrados em sua EFD – Escrituração Fiscal Digital, Grupo G, tipos 125 e 130. Vide demonstrativo ANEXO\_02.*

**Infração 02 – 06.05.01.** *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. (R\$ 9.878,30)*

*Contribuinte recolheu a menor o ICMS decorrente da aplicação da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações de aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo ou uso/consumo do estabelecimento. Vide demonstrativo ANEXO\_01.*

Em sede de defesa, a empresa autuada apresentou peça impugnatória às fls. 17 a 38. Informação fiscal às fls. 68 a 72 (frente e verso), na qual conclui pela manutenção integral do Auto de Infração.

A referida JJF exarou decisão pela Procedência Parcial da autuação, às fls. 77 a 100, a seguir transcrita:

**VOTO**

*Cabe apreciar, inicialmente, as questões formais e preliminares do processo.*

*A defesa foi ofertada dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui problemas de intempestividade.*

*Inexistem defeitos de representação, considerando que o signatário da peça impugnatória possui procuração nos autos, apensada à fl. 132, além de conferir a assinatura da peça impugnatória com o documento de*

identificação de fl. 133.

*Identificado o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem arranho aos demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.*

*Inicialmente, afasto o pedido de realização de perícia, tendo em vista que já constam nos autos todos os elementos fático-probatórios voltados para o deslinde da questão, sendo desnecessário que haja produção de prova técnica.*

*Cabe, agora, examinar as preliminares manejadas pelo sujeito passivo.*

*Alega-se haver falta de fundamentação legal e fática na infração primeira, a prejudicar a compreensão da impugnante, em suposta violação ao princípio da defesa ampla.*

***Afasto também a pretensão.***

*Inexistem dúvidas no tocante a quanto está sendo reclamado no lançamento.*

*Uma irregularidade se refere à glosa de créditos de ICMS, não destacados em documentos fiscais. A outra atine à DIFAL, em face da aquisição interestadual de mercadorias não destinadas para revenda.*

*A fundamentação legal apontada na autuação corresponde perfeitamente aos motivos pelos quais se efetiva a presente cobrança.*

*Em ambas as situações, há demonstrativos sintético e analítico que apontam os dados dos documentos fiscais que serviram de lastro para a fixação do quantum devido, documento a documento fiscal, totalizado mensalmente, transportado corretamente para o conteúdo do auto de infração.*

*Logo, os elementos sustentadores do lançamento bem demonstram que estão bem conformadas as irregularidades sob apreciação, do ponto de vista do seu exato entendimento.*

*Vencida esta questão, examine-se a postulação de reconhecimento parcial da decadência, **particularizada para a infração 01.***

*A arguição defensiva tem como escopo a detecção de decadência na cobrança do imposto e multa relativos aos fatos geradores ocorridos até abril de 2014, tendo como referencial a data da ciência do auto de infração, e adotando-se como critério a base prevista no art. 150, § 4º, do CTN.*

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

*Começemos 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 exercite o direito material potestativo de constituir o crédito tributário.*

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

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

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

*contados...” (negritos da transcrição)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Já na notificação **após** a constituição do crédito, não há que se considerar a ciência do contribuinte como o dies ad quem da contagem da decadência, visto que, com a formalização do lançamento, vale reprisar, 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 trilha, 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 se expressa 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, atrai para si algumas consequências jurídicas **retroativas, mormente a contagem final para o prazo de decadência.**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**do auto de infração.**

O fato da administração fazendária, por desídia, demorar-se na providência de colher a ciência do contribuinte, a despeito de suscitar responsabilizações funcionais dos agentes públicos competentes para agilizar a notificação, não podem jamais ter o condão de prejudicar o direito potestativo 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 lembrar, estimular manobras evasivas deste último, no sentido de não receber a cobrança formal do tributo, até que, após esforços notificatórios, pelas vias pessoal, postal e editalícia, pudesse suscitar contra o credor a perda do direito material de constituir o tributo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*“A notificação do auto de infração faz cessar a contagem da decadência para a constituição do crédito*



tributário; exaurida a instância administrativa com o decurso do prazo para a impugnação ou com a notificação de seu julgamento definitivo e esgotado o prazo concedido pela Administração para o pagamento voluntário, inicia-se o prazo prescricional para a cobrança judicial.

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

**Precedentes:**

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

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

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

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

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

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

EDcl no AgRg no AREsp 439781 RO 2013/0393640-4  
DJe DATA:31/03/2014”.

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

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

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

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

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

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

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

Definitivamente, o cenário agora mudou.

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

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

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

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

(...)

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

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

“**14.** O Codex Processual, no § 1º, do artigo 219, estabelece que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação, o que, na seara tributária, após as alterações promovidas pela Lei



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

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

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

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

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

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

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

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

CTN” (negritos da transcrição).

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

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

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

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

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

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

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

Nestes termos, e considerando-se que a intenção de cancelamento do registro perante a autarquia requerida somente se materializou aos 21/03/2019 (data de ajuizamento da presente declaratória), é de se concluir que a anuidade relativa ao exercício de 2018 é integralmente devida, e aquela relativa ao exercício de 2019 deve ser paga proporcionalmente, pro rata, até o dia imediatamente anterior ao ajuizamento da ação (20/03/2019).

O que sobejar a este valor, em montante a ser apurado em ulterior fase de liquidação, deve ser restituído à

requerente, devidamente atualizado pela taxa SELIC, considerado o caráter eminentemente tributário das obrigações aqui em causa.

Nesta conformidade:

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

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

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

**Por outro lado, é de se aplicar o prazo decadencial com o critério de contagem previsto no art. 150, § 4º do CTN, ou seja, a partir da ocorrência do fato gerador.**

Segundo entendimento construído pela d. PGE, externado no **Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0**, aplica-se o dispositivo legal citado quando o sujeito passivo declara o fato jurídico tributável, apura o imposto devido e efetua o pagamento do imposto em quantia inferior ao resultante do fato tributável declarado.

Com efeito, a autuada, ao emitir as notas fiscais de transferência de bens do ativo fixo, declarou o fato jurídico tributável, a ser examinado pelo fisco.

E ao registrar tais documentos fiscais na escrituração fiscal digital (EFD) e, em seguida, considera-los para efeito de apuração e pagamento do imposto, ainda que em valores inferiores ao efetivamente devidos, enquadrou-se nas situações previstas pela Procuradoria como sendo aquelas em que se computa o lapso decadencial a partir da ocorrência do fato gerador.

Logo, por força do decurso do tempo, devem ser excluídos do presente lançamento os montantes lançados nos meses de fevereiro e março de 2014.

**Por tais razões, considero a infração 01 procedente em parte, excluído o período afetado pela decadência.**

Resta, por último, fazer os enfrentamentos **de mérito**, infração a infração:

#### **Infração 01.**

Trata-se de glosa de créditos fiscais apropriados indevidamente, em função da ausência de destaque nas notas fiscais do imposto correspondente.

Preambularmente, vale assinalar que nesta contenda não há discussões sobre o volume do crédito estornado pela auditoria, quedando-se incontroversa esta questão, atinente à liquidação do valor. Neste pensar, são tidos como corretos os valores constantes dos arquivos digitais e apontados nos demonstrativos encartados na mídia de fl. 11, cujas somas mensais foram transportadas para o demonstrativo de débito do auto de infração.

Como ponto de partida, a exigência está fundamentada no § 6º do art. 309 do RICMS-BA, de transcrição obrigatória:

**“Art. 309.** Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

**§ 6º** Quando o imposto não estiver **destacado** no documento fiscal ou o seu **destaque** tiver sido feito a menos, a **utilização** do crédito fiscal restante ou não destacado ficará **condicionada** à regularização mediante emissão de documento fiscal **complementar**, pelo **remetente ou prestador**, vedada a utilização, para esse fim, de “carta de correção” (negritos da transcrição).

Logo, esta é a regra geral prevista na legislação baiana de regência, de modo a condicionar o uso do crédito fiscal a um procedimento protocolar, qual seja, o destaque do imposto, pelo **remetente**, no documento fiscal, ou, quando ausente, emissão de nota fiscal complementar.

O próprio defendente admite não ter havido destaque de ICMS nos documentos fiscais objeto da autuação. Isto fica bem evidenciado quando se examina a nota fiscal juntada no PAF, exibida a título de amostra.

A falta do destaque do imposto na nota fiscal não gera apenas um descumprimento de obrigação acessória. O direito ao uso do crédito fiscal correspondente fica **adstrito a esta condição**, conforme atesta claramente a norma atrás reproduzida.

Destarte, não se pode admitir a apropriação creditícia quando o documento fiscal está nestas condições.

Nem mesmo a retificação pode se dar através de carta de correção, consoante complementa o legislador.

Noutras palavras: tal formalidade se expressa de fundamental importância para se autorizar o uso do crédito.

Desimportante se a entrada veio supostamente a título de transferência de bens do ativo fixo ou se o CFOP registrado nos documentos indica mesma natureza da operação.

O essencial deixou de ser atendido. Para se poder usar o crédito fiscal, é fundamental que seu valor venha destacado na nota fiscal.

Este raciocínio, em vez de contrariar, só faz confirmar o mecanismo da não cumulatividade previsto na LC 87/96 e os arts. 29 e segs da Lei 7014/96, visto que a compensação ali prevista só se viabiliza se o crédito fiscal a ser tomado estiver formalmente apontado no documento fiscal.

Veja-se que, pelo § 2º do art. 113 do CTN, as obrigações acessórias podem ser criadas no interesse da **arrecadação** do tributo, de tal modo que, para repercutirem negativamente nesta última – o uso de créditos não destacados em notas fiscais -, precisa o sujeito ativo exigir do contribuinte a prestação de medidas acautelatórias.

Logo, para ser autorizado o uso dos créditos fiscais **não destacados** em documentos fiscais, hipótese em que emperraria, em princípio, o seu aproveitamento, é exigido do contribuinte que atenda determinados requisitos. Enquanto assim não proceder, **não** “poderá o destinatário utilizar o crédito” (sic.), para se valer da expressão adotada pelo próprio legislador.

O Parecer Fazendário acostado às fls. 57 a 59 - independente da discussão de sua aplicabilidade erga omnes e acerca de haver ou não desincorporação de bem do ativo em meras transferências entre estabelecimentos da mesma empresa - traz expressa **advertência** sobre a obrigatoriedade do remetente dos bens emitir nota fiscal para fazer autorizar o creditamento dos valores de imposto por parte do recebedor, exatamente o que faltou fazer no caso em tela e suscitou a glosa correspondente.

Isto foi lembrado pelo i. autuante e vale a pena replicar o trecho novamente (v. fl. 58, 5º parágrafo):

“Entretanto, com relação à transferência dos créditos do bem do ativo objeto de desincorporação, deverá o estabelecimento desincorporador emitir nota fiscal específica para transferência dos referidos créditos, abatendo o valor relativo ao montante já apropriado no estabelecimento matriz” (negritos da transcrição).

Disto isto, merece ser mantida parcialmente a autuação, com exclusão do período afetado pela decadência.

Nada impede, todavia, que, com a regularização do procedimento para utilização dos créditos fiscais por parte do recebedor, tendo em vista a transferência dos valores por parte do estabelecimento remetente, seja solicitada a autorização para a apropriação extemporânea dos montantes a serem creditados, mediante expediente próprio, a correr na repartição fazendária de circunscrição do estabelecimento autuado.

## **Infração 02**

Aqui a cobrança se refere à falta de recolhimento da DIFAL, haja vista a aquisição oriunda de outros Estados de materiais de uso e consumo.

O demonstrativo atinente à irregularidade espelha estas aquisições e mostra o quanto importa em pagamento do diferencial de alíquota.

A argumentação defensiva parte destas operações estarem desoneradas das citadas diferenças, considerando o que determina a Resolução expedida dentro do Programa “Desenvolve”, encartada na peça defensiva à fl. 35.

Nela se vê claramente que os benefícios foram concedidos para outro estabelecimento da mesma empresa, o inscrito sob o nº 100.852.202NO, voltado portanto para a fábrica de bebidas situada no Município de Alagoinhas, não tendo o estabelecimento autuado, detentor de outra inscrição estadual (111.202995NO), exercente da atividade atacadista, qualquer favorecimento fiscal a este respeito.

Neste compasso, não pode o estabelecimento autuado aproveitar-se de incentivos fiscais que não lhe pertencem.

Irregularidade subsistente.

Por tais razões, considero a autuação **PROCEDENTE EM PARTE**, excluído o período afetado pela decadência.

## **VOTO EM SEPARADO - QUANTO À FUNDAMENTAÇÃO (alegação de decadência).**

Peço vênica para discordar do eminente relator no que tange à fundamentação utilizada para acolher a



decadência suscitada na peça de defesa, pois entendo que a notificação ao contribuinte acerca do ato de lançamento de ofício deve ser considerada na computação do prazo final (dies ad quem), de que dispõe a Fazenda Pública para exercer o seu direito potestativo de proceder à constituição do crédito tributário. Apesar da divergência não alterar o resultado do julgamento, as premissas que norteiam a fundamentação são distintas.

Sobre a matéria relacionada à decadência, e de forma mais específica, a questão atinente ao termo final de contagem do prazo para que o Estado possa exercer o direito potestativo de efetuar o lançamento tributário, há que se dar destaque ao entendimento atualmente prevalecente na esfera de julgamento administrativo deste CONSEF, tomando por base os Pareceres elaborados no âmbito da Procuradoria Estadual e os precedentes jurisprudenciais desta Corte, integrante do contencioso fiscal.

A título de revisão paradigmática dessa questão, e pela importância do tema, transcrevo, na quase totalidade, o teor do Parecer PGE/PROFIS proferido nos autos do Processo Administrativo nº PGE 2016.155315-0, da lavra da dra. **ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS**, Procuradora Assistente, através do qual é apresentado todo o itinerário percorrido até a consolidação o entendimento hoje prevalecente:

(...)

Até o presente momento, o posicionamento adotado por esta Casa acerca do tema tem sido o de que, sendo de natureza potestativa o direito do Estado de constituir o crédito tributário através do lançamento, não demandaria este, para sua eficácia concreta, a ciência do destinatário. Nessa linha, entendendo-se que a constituição do crédito tributário se exaure com a efetivação do lançamento de ofício, não se haveria falar, depois deste ato, de fluência de prazo decadencial.

Esta orientação está reproduzida em numerosos pareceres desta Procuradoria Fiscal, valendo citar, a título de demonstração, aquele lançado por Dr. José Augusto Martins Júnior, nos autos do Processo nº PGE 2014.709818-0, do qual colhemos o seguinte excerto:

Em relação ao questionamento 01, entendemos que o dies ad quem do prazo decadencial deve ser contado da lavratura do auto de infração, em face das razões que passamos a expor.

Preambularmente, cabe-nos expor que a jurisprudência entende que o direito de lançar do Estado se traduz num direito de cunho potestativo, conforme se verifica dos excertos abaixo colacionados:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO FJyf RECURSO ESPECIAL IPTU. RETIFICAÇÃO DE DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE FATO. POSSIBILIDADE. ART. 149, VID, DO CTN. QUESTÃO SEDIMENTADA EM RECURSO ESPECIAL REPETITIVO (RESP 1.130.545/RJ). ACÓRDÃO RECORRIDO CASSADO. DETERMINADO O RETORNO DOS AUTOS. 'A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o **direito potestativo da Fazenda Pública** pelo decursado prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN" (R.Esp. 1.130 .545 /Rf, Rei. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 22/02/2011, julgado pelo rito do art. 543-C do CPC). 2. Cassado o acórdão recorrido, devem os autos retornarem à Corte de origem, para que sejam analisadas as demais causas de - pedir suscitadas na vestibular da ação ordinária ajuizada pela contribuinte. 3. Agravos regimentais dos particulares e do município não providos. (STJ - AgRg nos EDc/ no AREsp: 610880 RI 2014/0290772-5, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 05/03/2015, Ti - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 13/03/2015)

TRIBUTÁRIO - IOF - DECADÊNCIA - TERMO INICIAL - FATO GERADOR - DRAWBACK - SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE - IRRELEVÂNCIA PARA O EXERCÍCIO DO DIREITO POTESTATIVO AO LANÇAMENTO.

1. O IOF não é tributo inerente à atividade de importação/exportação e não integra, em regra, o Termo de Compromisso, forma de constituição do crédito tributário prevista na legislação aduaneira.

2. O fato gerador do IOF na operação de câmbio é a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este, nos termos do art. 63, II, do CJN.

3. A decadência, **direito potestativo**, não se interrompe, nem se suspende, de modo que o regime aduaneiro de drawback é irrelevante na fixação do termo inicial do prazo para a constituição do crédito tributário. 4. Recurso especial provido. (STJ - REsp: 1006535 PR 2007/0272613-3, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 03/02/2009, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 18/02/2009)

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO. NOTIFICAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. SUSPENSÃO OU INTERRUPÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. DIREITO POTESTATIVO DA



**FAZENDA PÚBLICA DE PROCEDER AO LANÇAMENTO.** A realização de parcelamento do débito tributário não obsta **que a fazenda pública exerça seu direito potestativo de constituição do crédito tributário por intermédio do respectivo lançamento.** motivo pelo qual, malgrado a suspensão da exigibilidade durante o respectivo parcelamento, não há falar em qualquer afetação do prazo decadencial. Diferentemente da prescrição a decadência não se sujeita, (exceção feita aos debates que permeiam a hipótese do art. 173, II, do CTN), às causas suspensão ou interrupção de seu curso, de forma que inobstante esteja o Fisco impedido de praticar atos efetivos de cobrança, (por força, por exemplo, de medida judicial ou mesmo da realização de parcelamento pelo contribuinte), deve proceder ao lançamento respectivo. (TJ-MG - AC: 10079041555453001 MG, Relator: Selma Marques, Data de Julgamento: 26/02/2013, Câmaras Cíveis Isoladas I 6ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 08/03/2013).

**Execução fiscal -Tributo- Decadência- Inocorrência Existência de processo tributário administrativo-Agravo a que se dá provimento.** 1. O prazo para a Administração Tributária por meio da autoridade competente promova o lançamento é decadencial. O prazo para que ajuíze a ação de execução fiscal é prescricional (o **direito de lançar é potestativo**). 2. Diante da instauração de um procedimento tributário administrativo, não fica corifigurada a hipótese de decadência do crédito. Isso porque o lançamento ocorre de forma tempestiva. (TJ-MG - AI: 10702970168002001 MG, Relator: Marcelo Rodrigues, Data de Julgamento: 25/06/2013, Câmaras Cíveis I 2ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 05/07/2013)

Diante deste aporte conceitual, que entende o lançamento como um direito potestativo do Estado, forçoso se faz que tracejemos um breve conceito do que se entende como direito potestativo.

O direito potestativo é uma espécie de direito sem pretensão, já que a ele não se opõe um dever de quem quer que seja, mas uma sujeição de alguém.

No ato jurídico potestativo o agente pode influir na esfera de interesses de terceiro, quer ele queira, quer não, sendo que o destinatário da manifestação da vontade a ela não adere, como na notificação, por exemplo.

Neste caso, no lançamento tributário, reconhecidamente um direito de cunho potestativo, a ciência do destinatário da sujeição não é elemento de concreção do exercício do direito, ou seja, a constituição do crédito tributário não existe apenas após a efetiva ciência do sujeito passivo.

Assim sendo, por lógica, a ciência não possui qualquer interferência para definição do marco temporal da decadência, bastando o ato de lançamento para defini-lo.

Pensar diferente, por epítrope, seria admitir que o lançamento só existiria quando da ciência do sujeito passivo da existência do ato de lançamento, o que, por si só, impediria a inscrição em dívida ativa dos lançamentos em que não fosse localizado o sujeito passivo.

**O detentor do direito potestativo apenas deflagra, com o seu comportamento despojado de conteúdo negocial, um efeito previamente estabelecido na lei, em espécie a constituição do crédito tributário, nos moldes fixados no art. 142 do CTN.**

Aliás vale sublimar, o art. 173 do CTN norma dentro desta concepção, verbis:

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

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

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

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

Bem se esta a ver da leitura do art. 173, parágrafo único, que o termo “notificação” do sujeito passivo, em hipótese alguma, pode ser entendida como ciência da comunicação procedimental, mas, isto sim, apenas do ato de expedir comunicação pelo ente tributante do lançamento ou de ato preparatório ao lançamento.

Para ilustrar, assim discorria o eminente processualista Giuseppe Chiovenda sobre o momento constitutivo da demanda judicial, verbis: “a demanda judicial existe no momento em que se comunica regularmente à outra parte; nesse momento existe a relação processual”. (CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de direito processual** civil 2ª ed., v. II, Campinas: Bookseller, 1998, p. 350.)

No mesmo tom, numa análise plasmada com amparo no Código de Processo Civil, a notificação é o ato através do qual se pode dar conhecimento oficial e legal do texto de um documento registrado a determinada pessoa, não sendo a efetivação da ciência um elemento da sua concreção.

Aliás, o Código de Processo Civil inclui os protestos, notificações e interpelações entre as medidas

cautelares (arts. 867 a 873).

Neste diapasão, exala a decisão abaixo:

**AÇÃO CAUTELAR DE NOTIFICAÇÃO. IMPOSIÇÃO DE OBRIGAÇÃO DE NÃO FAZER. IMPOSSIBILIDADE. ART. 151, DO CTN.**

(...)

II - Por meio do art. 867 do CPC, a lei processual defere a uma parte providências relacionadas à conservação de eventuais direitos cujo conteúdo dependa de conhecimento da outra parte. Tais providências são intermediadas pelo Poder Judiciário, que dá certeza ao requerido do propósito do requerente, impedindo a posterior alegação de ignorância.

III - A Notificação limita-se a dar conhecimento a alguém de intenção que o seu requerente considere relevante.

IV - Não há como viabilizar pela notificação a imposição de qualquer obrigação de não fazer. É que a sua gênese conceitual é a de dar conhecimento à outra parte de um direito que será eventualmente exercido. No caso específico de cobrança de tributos e consectários, esses direitos devem ser alegados pelo contribuinte por meio de embargos à execução fiscal ou outra ação própria, independentemente de prévia notificação ao Órgão Fazendário. (REsp 902.513/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, Julgado em 24.04.2007, DJ 21.05.2007 p. 552)

Diante do exposto, entendo que o dies ad quem do prazo decadencial deve ser contado da lavratura do auto de infração.”

**Forçoso reconhecer, no entanto, que esta posição não vem logrando receber o acolhimento da doutrina e da jurisprudência nacionais. De fato, o entendimento que veio a se consolidar é o de que a ciência do sujeito passivo é condição de eficácia do ato administrativo de lançamento, constituindo, por conseguinte, o termo final do prazo decadencial.**

Confira-se, nesse sentido, a lição do Prof Hugo de Brito Machado<sup>1</sup>:

“ 1.1 Notificação como ato de exteriorização

O lançamento tributário, como acerto da obrigação tributária, deve ser levado ao conhecimento do sujeito passivo dessa obrigação, como tal pela autoridade administrativa identificado. Notificar é dar conhecimento. A notificação é o ato pelo qual a autoridade administrativa leva o lançamento ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária. Notificação regular é aquela procedida pela forma prescrita na legislação respectiva.

O lançamento, enquanto dele não é notificado o sujeito passivo da obrigação tributária, pode ser considerado um ato interno da Administração Tributária. Com a notificação esse ato transpõe os limites da Administração. Exterioriza-se. Pode-se dizer, portanto que a notificação é o ato de exteriorização do lançamento tributário. E como tal a notificação toma o lançamento um ato perfeito e acabado no plano jurídico.

1.2 - Importância prática da notificação

A notificação é o instrumento pelo qual a Administração Tributária dá ao sujeito passivo da obrigação conhecimento da constituição do crédito respectivo. Tem, portanto, relevância **jurídica na medida em que a partir dela é que o sujeito passivo está habilitado a adotar as medidas que lhe pareçam cabíveis na defesa de seus interesses no que concerne à relação tributária.**

Sua maior importância no plano prático está em preservar o contribuinte contra lançamentos extemporâneos, vale dizer, lançamentos feitos depois de escoa o prazo de que dispunha a Administração Tributária para constituir o crédito tributário. É assim porque somente se considera feito o lançamento no momento em que é feita sua notificação ao sujeito passivo.

Realmente, não fosse assim, a **Administração tributária poderia** superar o escoamento do prazo de que dispõe para constituir o crédito tributário fazendo o lançamento com data anterior, dentro daquele prazo. Não pode, exatamente porque a notificação, mesmo considerada apenas um ato de exteriorização, há de ocorrer ainda dentro do prazo para a feitura do lançamento.

Como ato de exteriorização dá efeitos jurídicos ao lançamento tributário. É a lição autorizada de James Marins: .....\_

‘A eficácia do lançamento (ou mesmo do ato impositivo sancionatório) decorre da notificação ao contribuinte, nos termos do art. 145 do CTN, que representa o modo através do qual o Estado expressa formalmente sua pretensão (tributária ou sancionatória) em face do cidadão, oportunizando-lhe deduzir, com efeito suspensivo, sua impugnação aos termos da pretensão fiscal e dando início ao processo de julgamento (art. 145, inc. I e art. 151, inc. 1).

*Sem que tenha sido notificado o sujeito passivo da obrigação tributária nenhum efeito pode ter o lançamento contra ele realizado. Esta é a melhor garantia que pode ter o administrado contra um lançamento que esta eventualmente possa fazer com data anterior para evitar que se consume a decadência do seu direito de lançar.”*

**Na mesma trilha caminha o douto Prof. Marcus Lívio Gomes:**

*“Por outro giro, só se pode falar em prazo decadencial até a notificação do lançamento, que é sua condição de eficácia. Com efeito, o prazo decadencial corre durante o procedimento (se este existir) do lançamento, até a notificação válida do contribuinte, na forma como preconizada pela lei do ente político que detém a competência para instituir o tributo.”*

**No seio desta Casa, semelhante posição foi abraçada pela ilustre colega Cláudia Magalhães Guerra, para quem, aliás, a notificação do contribuinte não é apenas condição de eficácia do ato administrativo de lançamento, mas um de seus elementos integrativos, situando-se, portanto, em seu plano de validade. Confira-se:**

#### **“4.2.1.1 Notificação ao sujeito passivo**

*Não é sem sentido considerar-se a notificação do lançamento como condição de validade da norma individual e concreta veiculada. A comunicação ao interessado é o meio pelo qual se abre oportunidade de impugnações e, logo, de garantir-se o princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa. A certeza e a liquidez do título executivo são conferidas, exatamente, por terem sido abertas as impugnações pelo sujeito passivo da exação.*

*O caráter de definitividade do lançamento tributário é conferido pela notificação. Isto se depreende do próprio Código Tributário Nacional, que, no inciso I do art. 142, estabelece que, depois da regular notificação, o lançamento somente pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo.*

*ANTONIO GHIZZI e JOSÉ ETVLER BARBOSA GONÇALVES evidenciam a natureza vinculada da forma de exteriorização do lançamento tributário e tratam com rigor os requisitos formais da notificação, aduzindo não ser possível sua submissão a exame de conveniência e oportunidade da Administração Pública. Com isso, expõem que: “Daí a manifesta ilegalidade do parágrafo único do art. 11 do Decreto 70.235/72, ao dispor que ‘prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico’, pela indevida liberação desse requisito, a assinatura da autoridade administrativa competente na notificação de lançamento, formalidade essencial - o porquê de não poder ser prescindível - imanente ao conjunto de atos que compõem o lançamento tributário.”*

#### **4.2.1.2 - Notificação como condição integrativa do suporte físico do ato.**

*Comungamos do magistério de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, segundo o qual a forma do ato administrativo é a “exteriorização do conteúdo, a revelação da dec/aração jurídica”. E, de acordo com EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, a notificação “faz parte do suporte fático, para configuração do fato jurídico suficiente, a formalização do ato, i.é, ‘a específica maneira pela qual o ato deve ser externado’”.*

*A partir dessas considerações, torna-se imperioso salientar ser o direito um grande fenômeno comunicacional e esta revelação da declaração jurídica se mostra imprescindível para o ingresso de qualquer ato jurídico no sistema normativo. Dessa forma, para o ato administrativo ser reconhecido como tal, ou por melhor dizer, considerá-lo inserido de forma válida no sistema, é necessário ser passível de conhecimento pelos interessados. Antes que o suporte físico, no sentido de exteriorização do ato, seja posto à disposição da comunidade, teremos apenas uma previsão de ato, sem nenhuma consequência para o direito.*

**Daí por que CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO elucida:**

*“as realidades psicológicas e as realidades materiais expressivas de uma intenção são significativas para o Direito apenas na medida em que este lhes atribua relevância. Portanto, só assumem juridicidade quando conformadas a alguma previsão normativa que lhes dê acolhida na qualidade de atos integrantes do plano jurídico. Por isso nenhuma realidade psicológica ou materialmente reconhecível será um ato perante o direito a menos que revista a forma admitida pelo Direito como suficiente para configurá-lo. Em suma: é o próprio Direito que dita os termos segundo os quais alguma coisa ingressa no plano jurídico. E é ainda o Direito que decide em que qualidade esta coisa será por ele considerada”.*

*Na condição de elemento integrativo do suporte físico do ato, a notificação também se submete às normas jurídicas que tratam da maneira como deve ser expressa para ser considerada inserida no ordenamento validamente, pertencentes, portanto, ao âmbito das normas de direito formal”.*

*São também reiteradas as decisões judiciais no sentido de que o prazo decadencial flui até a data de notificação do contribuinte acerca do lançamento de ofício. Nessa esteira, mesmo sendo o auto de*



infração lavrado no quinquídio legal, restará configurada a decadência se a notificação do sujeito passivo ocorrer já após o decurso desse prazo.

**A título ilustrativo, trazemos à colação ementas de acórdãos do Superior Tribunal de Justiça nesse sentido:**

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL. PIS. OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. ATO FINAL. LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO E NOTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando o sujeito passivo omite-se no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos, deve a autoridade fiscal **proceder** ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), **iniciando-se** o prazo decadencial de cinco anos no primeiro dia do exercício **seguinte** àquele em que o lançamento poderia ter sido feito (art. 173, I, de CTN).

2. Se a Fazenda Pública notifica o contribuinte do auto de infração no prazo de cinco anos a que alude o art. 173, I, do CTN, **não há que se falar em decadência do direito à constituição do crédito tributário.**

3. O direito de lançar é potestativo. Logo, iniciado o procedimento fiscal com a lavratura do auto de infração e a devida ciência do sujeito passivo da obrigação tributária no prazo legal, desaparece o prazo decadencial.

4. Súmula TFR 153: “Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há que se falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos”.

5. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes, para dar provimento ao recurso especial.

(EDcl no REsp 1162055/SP, Rei. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/12/2010, DJe 14/02/2011)

(grifos acrescentados)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE ENTREGA DE DECLARAÇÃO OU PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN.

1. A Primeira Seção de STJ, em sede de recurso especial repetitivo (art. 543-C de CPC), consolidou o entendimento de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração de ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é suficiente para a cobrança dos valores nela declarados, dispensando-se qualquer outra providência por parte do Fisco. Resp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, Julgado em 22/10/2008 DJe 28/10/2008.

2. Na espécie, a Comissão de Valores Mobiliários ajuizou execução para cobrança da Taxa de Fiscalização de Valores Mobiliários tributo esse que, nos termos da Lei n. 7.940, de 20 de dezembro 1989, deve ser calculado trimestralmente pelo contribuinte, de acordo com o patrimônio líquido.

3. As instâncias ordinárias assentaram a ausência de entrega de declaração ou pagamento antecipado. Assim, o termo inicial do prazo decadencial se iniciou em 1.1.1996, tendo como termo final 31.12.2000. **A notificação do contribuinte somente ocorreu em novembro de 2001. Decadência configurada.**

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1259563/PE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/10/2011, DJe 11/10/2011) (grifos acrescentados)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO. AUSÊNCIA DE RECURSO ADMINISTRATIVO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. NOTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE ACERCA DA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 174 DO CTN.

1. No caso dos autos, o Tribunal de origem afirmou que o débito tributário foi constituído em 2001 e que a citação do devedor ocorreu em 2009, de modo que ocorreu a prescrição. Não há nenhuma menção de impugnação administrativa. Desconstituir tais premissas requer, necessariamente, o reexame de fatos e provas, o que é vedado ao STJ, em Recurso Especial, por esbarrar no óbice da Súmula 71 STJ.



2. Nos termos da redação original do art. 174, parágrafo único, I, do C1N, a prescrição era interrompida com a citação do devedor. Com a edição da LC JJ8/05, que modificou o inciso referido, o lapso prescricional passou a ser interrompido pelo “despacho que ordena a citação”. A nova regra, entretanto, tem incidência somente nos casos em que a data do despacho ordinatório da citação seja posterior a sua entrada em vigor.

3. **Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça firmou** compreensão de que, uma vez constituído o crédito tributário **pela notificação do auto de infração**, não há falar em decadência, mas em prescrição, cujo termo inicial é a data da constituição definitiva do crédito, que se dá, nos casos de lançamento de ofício, quando não couber recurso administrativo ou quando se houver esgotado o prazo para sua interposição.

4. **Agravo Regimental a que se nega provimento.** (AgRg no AREsp 788.656/RO, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/02/2016, DJe 20/05/2016) (grifos acrescentados)

*De todo o exposto, com os olhos voltados para a necessidade de evitar sucumbências judiciais em desfavor do Estado, parece-nos oportuno revisar o entendimento desta Procuradoria Fiscal acerca do tema, para reconhecer, na esteira das lições doutrinárias e dos julgados acima invocados, que o dies ad quem do prazo decadencial é a data de intimação válida do sujeito passivo.*

Fazendo referência agora às fontes jurisprudenciais originárias deste CONSEF, cito 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 MATTEDI E SILVA, e, o segundo, da Relatoria do Consº LUIZ ALBERTO AMARAL, ambos auditores fiscais do Estado da Bahia.

#### **Acórdão 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.*

*Por fim, importante consignar que mais recentemente a Câmara Superior deste CONSEF, através da Súmula nº12, aprovada na sessão realizada no dia 26/09/2019, consolidou o entendimento acima apresentado, que resultou na seguinte Ementa: “**Para efeito de contagem de prazo decadencial o lançamento só se aperfeçou com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração**”.*

*Alinho-me aos entendimentos externados nas fontes retromencionadas, considerando que são fontes legítimas, especialmente aquelas que integram o contencioso fiscal da Bahia, por estarem em harmonia e concordância com a maior parte da doutrina e com as decisões exaradas pelos tribunais superiores, integrantes do Poder Judiciário brasileiro, fato atestado no minucioso Parecer da Procuradoria do Estado da Bahia acima transcrito.*

Inconformado com a decisão acima proferida, o sujeito passivo protocolou o Recurso Voluntário às fls. 110 a 130.

Traz a confirmação que o referido recurso é tempestivo e faz uma síntese dos fatos. Nas preliminares, suscita nulidade do Auto de Infração pois alega que a Autuante não realizou a devida fundamentação fática e nem apontou com precisão quais os dispositivos legais foram ofendidos. Acrescenta que pelo princípio da tipicidade a correta indicação das infrações é imprescindível para demonstrar a ilegalidade praticada, conforme previsto no art. 142 do CTN. Diz que tais indicações são necessárias para exercer plenamente o contraditório e a ampla defesa.

No que tange à decadência, invoca os arts. 150, § 4º e 156, inciso V do CTN. Diz que a ciência do Recorrente se deu em 16/04/2019, e que créditos tributários lançados anteriormente a esta data estão alcançados pela decadência. Enfatiza que no presente Auto de Infração em lide, tais datas de ocorrência seriam 28/02/2014, 31/03/2014 e 30/04/2014. Não podendo prosperar tais lançamentos. Reconhece que a 5ª JF reconheceu os períodos de fevereiro e março de 2014, porém ainda é insuficiente, haja vista que o período decadencial alcança os fatos geradores até 16/04/2014.

Quanto ao mérito, com relação a infração 01, aduz que as transferências foram de ativos imobilizados, advindo de outra filial. Porém não entende o motivo que os créditos foram glosados, visto tratar-se de produtos como garrafas, paletes e garrafeiras, que tem relação com o objeto social da empresa, não deixando dúvidas de serem ativos imobilizados.

Traz o diploma legal art. 20, § 5º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96 que trata sobre o direito a crédito de ativos imobilizados na proporção de 1/48 avos. Caso a dúvida pairasse sobre o fato da natureza da operação ser uma transferência de ativos entre filiais, entende que o Parecer nº 07687 de 19/04/2011 esclarece tal situação. Desta forma, conclui que: “*pela simples análise do Parecer acima exposto e juntando em anexo não resta dúvida que no presente caso não há motivo para glosa dos créditos oriundos dos bens incorporados no ativo imobilizado transferidos para a filial autuada e ainda não utilizados pela filial remetente*”.

Acrescenta que tal operação é diferente quando uma empresa adquire um bem de ativo imobilizado e antes de completar o quadriênio de aproveitamento de crédito, vende o referido ativo. Diz que não pode prosperar a justificativa de que a glosa do crédito se deu pela falta de destaque do ICMS nas NF-e, invoca o art. 309, § 6º do RICMS. Alega que em que pese o caráter instrumental da obrigação acessória, não se pode condicionar o direito ao crédito ao cumprimento da obrigação acessória, pois isso afronta de morte o princípio da verdade material, nos termos do art. 2º do RPAF.

Seguindo com a infração 02, diz que a autuação se deu sob a suposta falta de recolhimento do diferencial de alíquota dos produtos oriundos de outras Unidades da Federação e incorporadas ao ativo imobilizado. Afirma que a princípio estaria correta a autuação, conforme previsto na Lei Complementar nº 87/96. Entretanto, o Agente Fiscal desconsiderou que a Recorrente possui regime especial junto ao Estado da Bahia, pois está habilitada no Programa DESENVOLVE, regulamentado pelo Decreto nº 8.205 e Resolução nº 105/2012.

Conclui que o referido benefício prevê em seu art. 1º, inciso III: *“diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas aquisições de bens em outra unidade da Federação destinados ao ativo fixo da Empresa, relativamente ao diferencial de alíquotas, para o momento em que ocorrer a sua desincorporação”*. Ou seja, não ocorrendo a desincorporação, o que não ocorreu, afirma o Recorrente, não há o que se falar em pagamento do diferencial de alíquota na aquisição de bens para seu ativo imobilizado.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, inciso I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. A 5ª JJF proferiu Acórdão de nº 0181-05/19-VD, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide.

Inicialmente, com relação a preliminar de nulidade do Auto de Infração suscitada, destaco que inexistem dúvidas quanto ao que está sendo questionado no lançamento. Na descrição das infrações 1 e 2 é clara a motivação da autuação. Sendo a primeira infração referente a glosa de créditos de ICMS não destacado em documentos fiscais. Já na segunda infração, pelo não recolhimento do DIFAL na aquisição de mercadorias destinadas a ativo imobilizado ou uso e consumo oriundas de outras Unidades da Federação. A fundamentação legal tem o enquadramento correto para a presente cobrança e foram disponibilizados demonstrativos sintéticos e analíticos que serviram de base para a referida cobrança.

Superada a preliminar de nulidade, adentraremos a decadência suscitada.

Conforme já pacificado neste CONSEF sobre aplicabilidade do prazo decadencial, baseado no Incidentes de Uniformização da PGE nº 2016.194710-0, Súmula nº 12 do CONSEF e Súmula nº 555 do STJ, a aplicação da decadência na presente lide é através do artigo 150 do CTN, onde a ciência do Autuado ocorreu em 16/04/2019, não existindo direito de cobrança de créditos tributários ao erário no período de fevereiro e março de 2014, com valores históricos de R\$ 437,86 e R\$ 1.291,24 respectivamente. Quanto ao período de abril de 2014, este não se enquadra na decadência, visto tratar-se de um imposto apurado mensalmente, onde teria seu vencimento em 09/05/2014. Período este não compreendido pelo prazo decadencial.

Em análise ao mérito, na infração 01, o sujeito passivo é acusado de creditar-se de forma indevida de ICMS referente a imposto não destacado na transferência de ativos imobilizados. Vale ressaltar que as notas fiscais que acobertaram tais transferências não têm destaque de ICMS, conforme dispõe o art. 27, § 2º do RICMS/BA. O contribuinte alega que em transferência de desincorporação de ativo imobilizado entre filiais, a filial destinatária, ou seja, quem receberá o Bem, tem direito de se creditar das parcelas remanescentes do quadriênio. Faz menção ao Parecer nº 07687/2011 que **não** foi efetuado pelo Recorrente. Vejamos:



(...)

*“Informa a Consulente que seu estabelecimento matriz, sediado neste Estado, adquiriu caminhões tipo Trator de outras unidades da Federação, destinado à sua atividade-fim, gerando aumento de receita/renda e modernização da frota. Até o momento, a matriz não se beneficiou dos créditos do ICMS relativo a este bem, e devidamente destacados na Nota Fiscal de aquisição, efetuada em Fevereiro/2010. (...)*

*1- É possível a transferência de Ativo Imobilizado para estabelecimento da mesma empresa, para que esta se beneficie dos créditos de ICMS decorrentes da operação?*

*R: A transferência de bem do ativo para outro estabelecimento do mesmo titular (desincorporação) deverá ser efetuado mediante a transferência dos créditos remanescentes referentes ao bem desincorporado, caso não tenha completado ainda o quadriênio.*

*2- O contribuinte poderá emitir uma única nota fiscal de transferência do bem com o ICMS, uma vez que a empresa não se beneficiou desses créditos, ou terá que emitir duas notas fiscais, uma com a transferência do bem, outra com a transferência do crédito?*

*R: Tratando-se de desincorporação de bem com mais de um ano de uso no estabelecimento, como é o caso da Consulente (a aquisição do bem foi efetuada em fevereiro/2010), não haverá incidência do ICMS sobre a operação de transferência, na forma prevista no art. 6º, inciso VIII, do RICMS/BA:*

(...)

*Entretanto, com relação à transferência dos créditos do bem do ativo objeto de desincorporação, deverá o estabelecimento desincorporador emitir nota fiscal específica para transferência dos referidos créditos, abatendo o valor relativo ao montante já apropriado no estabelecimento matriz.*

*O estabelecimento filial, por sua vez, deverá proceder à apropriação dos créditos do bem do ativo recebido em transferência observando os procedimentos descritos no art. 93, § 17, do RICMS/BA (considerando a fração do crédito já apropriado no estabelecimento matriz, se for o caso): (...)*

Podemos concluir, através do Parecer DITRI nº 07687/2011, que a operação de transferência de imobilizado, desincorporação, não tem incidência de ICMS na nota fiscal que acompanha a mercadoria, conforme art. 27, § 2º do RICMS/BA. Porém, essencial é a emissão de segunda nota fiscal com o destaque da transferência de crédito do ICMS relativo ao valor remanescente do imposto, já deduzido do montante apropriado pelo estabelecimento remetente.

Ora, não se trata apenas de um “descumprimento de obrigação acessória” conforme alega o Recorrente. E sim operação crucial para determinar o valor remanescente ao crédito que será incorporado pela filial, no caso a Autuada. Além do que, não foi anexado aos autos nenhum outro documento que possa comprovar o crédito utilizado pela filial destinatária e, conseqüentemente, a diferença a ser utilizada pelo sujeito passivo na proporção de 1/48 avos.

No que tange a cobrança da infração 02, acusado o sujeito passivo de não recolher o DIFAL na aquisição de produtos destinados a uso e consumo e/ou ativo imobilizado, o Recorrente alega que essas operações estão amparadas pelo programa DESENVOLVE, aprovado por meio da Resolução nº 105/2012.

Trata em seu art. 1º:

*“considerar habilitado ao Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE o projeto de implantação da CERVEJARIA PETROPOLIS DA BAHIA LTDA, CNPJ nº 15.350.602/0001-46 e IE nº 100.852.202 NO, instalada no município de Alagoinhas, neste Estado, para produzir cerveja, chopp e correlatos, sendo-lhe concedido os seguintes benefícios:*

*I – diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS sobre as operações de importação de bens do exterior destinados a integrar o ativo fixo da empresa, para o momento em que ocorrer sua desincorporação.*

*II – Diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas operações internas relativas às aquisições de bens produzidos neste Estado destinados ao ativo fixo da Empresa, para o momento em que ocorrer sua desincorporação.*

*III – Diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas aquisições de bens em outra unidade da Federação destinados ao ativo fixo da Empresa, relativamente ao diferencial de alíquotas, para o momento em que ocorrer a sua desincorporação.”*

Contudo, o benefício que trata o programa DESENVOLVE acima transcrito foi concedido ao CNPJ nº 15.350.602/0001-46 e Inscrição Estadual nº 100.852.202. Estamos tratando de um auto de infração



contra a filial de CNPJ nº 15.350.602/0016-22 e Inscrição Estadual nº 111.202.995. O que não está contemplada nos benefícios trazidos pelo referido programa.

Além do mais, vale acrescentar que o benefício trazido pelo DESENVOLVE se aplica **apenas** a compras para bens do ativo imobilizado, excluindo o DIFAL incidente sobre compras interestaduais de materiais de uso e consumo, ou seja, a cobrança do Diferencial de Alíquotas para aquisição de materiais de uso e consumo de outras unidades da federação é aplicável.

Por tudo o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269200.0003/19-1**, lavrado contra **CERVEJARIA PETRÓPOLIS DA BAHIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 42.598,66**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos VII, “a” e II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 18 de maio de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS