

PROCESSO - A. I. Nº 269354.0016/22-4  
RECORRENTE - DAX OIL REFINO S/A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0203-05/22-VD  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/03/2024

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0048-11/24-VD**

**EMENTA.** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. CRÉDITO PRESUMIDO. OPERAÇÕES DE REFINO DE PETRÓLEO E GÁS NATURAL. Destarte, na esteira da jurisprudência atual, entendo que a redução do crédito presumido pelo estado legiferante está adstrita ao princípio da anterioridade nonagesimal. De outro giro, tem como cristalino, que o art. 6º, II do Decreto nº 20.992/21 foi de encontro à disposição contida no parágrafo 2º da cláusula terceira do Convênio 07/19 e ultrapassou as balizas fixadas na norma convenial. Finaliza que em resposta ao questionamento da 1ª CJF, entende que o art. 6º, II do Decreto nº 20.992, manejado pela fiscalização para embasar a presente exigência fiscal no mês de janeiro de 2022, deve respeitar a anterioridade nonagesimal. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 5ª JJF Nº 0203-05/22-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em tela, lavrado em 20/09/2022, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 866.507,36, em razão de uma única infração, descrita a seguir.

**Infração 01 – 001.004.006** – Utilizou indevidamente crédito fiscal presumido de ICMS. Ocorrência verificada em 31/01/2022. Valor do imposto calculado à alíquota de 18%, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96. Enquadramento da infração: art. 49, da Lei nº 7.014/96 c/c os arts. 269 e 270 do RICMS-Ba.

Consta ainda, no campo “**Descrição dos Fatos**” do Auto de Infração: “Com relação à apuração do ICMS, observou-se a utilização pela empresa de crédito presumido de 9,46% ao invés de 2,34% no mês de janeiro de 2022, na forma do art. 270, inciso XX, do Decreto nº 13.780/2012 – RICMS-Ba, Convênio ICMS nº 07/2019, proporcionando um crédito a maior na escrita fiscal do ICMS, em janeiro de 2022, no montante de R\$ 806.507,36, assim demonstrado:

A - Crédito presumido de 9,46%: R\$ 1.151.286,47;  
B - Crédito presumido de 2,34%: R\$ 284.779,10;  
C - Crédito Fiscal indevido: R\$ 866.507,36 (A-B). ”

Após a devida instrução processual, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência (folhas 51/55), por unanimidade, nos termos a seguir.

**“VOTO**

*O Auto de Infração em lide é composto de uma única ocorrência fiscal relacionada à utilização de crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação de regência do tributo.*

*Trata-se do crédito presumido, previsto no art. 270, inc. XX, do RICMS-Ba (Decreto nº 13.780/12), que alcança os estabelecimentos que exercem a atividade econômica de fabricação de produtos do refino de petróleo e de gás natural, CNAE/FISCAL 1921-7/00, no valor equivalente ao percentual de 2,34% (dois inteiros e tinta e quatro centésimos por cento), para o exercício de 2022, aplicado sobre o valor do imposto debitado nas operações de saídas de produção própria.*

*É requisito para o gozo do benefício fiscal que o contribuinte formalize a opção de uso do crédito presumido em substituição aos créditos fiscais pelas entradas de mercadorias e serviços tributados, mediante requerimento encaminhado ao titular da COPEC (Coordenação de Fiscalização de Petróleo e Combustíveis da SEFAZ-Ba), não podendo essa opção ser alterada no mesmo exercício fiscal, conforme normas inseridas no Convênio ICMS 07/2019.*

*Inicialmente cabe destacar que não houve alegações por parte da defesa de vícios formais do procedimento fiscal, estando o Auto de Infração em conformidade com os requisitos previstos no art. 39 do RPAF (Decreto nº 7.629/99), notadamente: a correta identificação do sujeito passivo; a descrição do fato considerado infração; o demonstrativo de apuração do imposto com a correspondente base de cálculo; a alíquota e o valor do tributo; a identificação da multa aplicável; dispositivos legais considerados infringidos; a intimação para pagamento ou apresentação de defesa no prazo legal; e, por fim, a identificação da repartição fazendária por onde tramita o processo e a autoridade fiscal responsável pelo lançamento. Assegurado ao contribuinte o exercício do contraditório e da ampla defesa. Inexistem, portanto, nulidades processuais impeditivas do exame de mérito da presente lide fiscal.*

*Pertinente ao mérito, cabe destacar, preliminarmente, que o contribuinte de fato exerce a atividade de refino de petróleo e gás natural (CNAE/FISCAL 1921-7/00), tendo encaminhado ofício à SEFAZ-Ba manifestando a sua opção de continuidade do uso do crédito presumido, em substituição a quaisquer créditos de ICMS, no exercício de 2022, conforme atesta o Despacho juntado ao PAF, à fl. 41, subscrito pela autoridade fiscal da SAT/COPEC.*

*A matéria objeto da controvérsia nestes autos diz respeito a percentual de crédito presumido a que tem direito o contribuinte, considerando que o Estado da Bahia, editou e publicou o Decreto nº 20.992, em 24/12/2021, estabelecendo que o crédito presumido, a partir de 01/01/2022, seria de 2,34%. Sustenta o contribuinte que o referido Decreto, para ter validade a partir de janeiro do corrente ano, deveria ter sido publicado até 31/10/2021, em cumprimento ao que determina o § 2º, da Cláusula Terceira, do Convênio ICMS 07/2019, norma matriz da benesse fiscal, que apresenta a seguinte redação:*

*Cláusula terceira - O percentual de crédito presumido poderá ser revisto a cada exercício, iniciando sua vigência a partir do primeiro dia do exercício seguinte à publicação.*

*§ 1º O período base para fins de revisão do percentual do crédito presumido será de 1º de julho do exercício anterior a 30 de junho do exercício vigente.*

*§ 2º As unidades federadas publicarão, até o dia 31 de outubro do exercício corrente, o percentual previsto no caput desta cláusula.*

*Ocorre que o referido Convênio é de natureza autorizativa, conforme consta da Ementa da citada norma, de maneira que o Estado poderia implementar, na sua legislação, todo o seu conteúdo ou apenas parte. Isto porque o Convênio ICMS 07/2019, disciplina múltiplas questões abarcando: autorização de créditos presumidos para empresas do setor de petróleo e gás, prazos de publicação dos percentuais de crédito presumidos na legislação das unidades federadas; e, normas relativas a remissão de créditos tributários.*

*No que se refere ao prazo de publicação da norma alteradora dos percentuais de crédito presumido resolveu a Bahia não inserir em sua legislação a regra do § 2º, da Cláusula Terceira do Convênio retromencionado, porém sempre publicando as alterações dos percentuais no exercício fiscal anterior à sua vigência, atendendo ao princípio da anterioridade tributária.*

*Assim, não resta dúvidas de que a partir 01 de janeiro de 2022, nos termos da redação dada ao inciso XX, do art. 270, do RICMS-Ba, pelo Decreto nº 20.992/2021, o percentual de crédito presumido a que faz jus o contribuinte é de 2,34%. Dessa forma, o crédito presumido lançado pela atuada na sua escrita fiscal, no percentual de 9,46%, contrariou disposição expressa da legislação do Estado da Bahia, sendo que o valor excedente deve ser considerado crédito indevido, conforme lançamento efetuado pela Auditoria no Auto de Infração.*

*Isto posto, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA “in totum” do Auto de Infração.”*

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário (folhas 64/74), aduzindo as razões a seguir.

Após fazer uma síntese dos principais fatos ocorridos no processo, a Recorrente discorreu acerca de alguns fundamentos jurídicos da tributação, com destaque dos elementos configuradores do dever de pagar tributo: o PESSOAL que indica as pessoas envolvidas no acontecimento (sujeito ativo e sujeito passivo); o MATERIAL que revela a matéria (coisa ou pessoa) Tributável, bem assim a mensuração dessa matéria (base de cálculo) e o referencial de quantificação do tributo (alíquota); o ESPACIAL que descreve a área onde o acontecimento ocorrerá; o TEMPORAL que determina o momento em que a caracterização desse tipo se completará.

Transcreve o texto do art. 270, inciso XX do RICMS/12 e faz uma breve reconstituição histórica das diversas alterações ocorridas na norma citada, mediante decretos de 2019 a 2021, para, a seguir, pontuar que não há ressalvas, expostas literalmente, de não aplicabilidade das regras que constituem o Convênio ICMS 07/2019. Porém, os membros da 5ª JF, por unanimidade, decidiram que a norma convencional citada *“possui natureza autorizativa, de maneira que o Estado da Bahia poderia implementar, na sua legislação, todo o seu conteúdo ou apenas parte”*. Nesse sentido, entendeu, o órgão *a quo*, que a Bahia resolveu não inserir, em sua legislação, a regra do § 2º, da Cláusula Terceira do Convênio ICMS 07/2019, a despeito de ter exercitado a autorização lá concedida, no sentido de atribuir um percentual de crédito presumido de ICMS, conforme abaixo.

*“Cláusula terceira O percentual de crédito presumido poderá ser revisto a cada exercício, iniciando sua vigência a partir do primeiro dia do exercício seguinte à publicação.*

*§ 1º O período base para fins de revisão do percentual do crédito presumido será de 1º de julho do exercício anterior a 30 de junho do exercício vigente.*

*§ 2º As unidades federadas publicarão, até o dia 31 de outubro do exercício corrente, o percentual previsto no caput desta cláusula.”*

Discorreu acerca dos princípios da anterioridade tributária e da noventena, ensinando que se prestam a proteger o Sujeito Passivo frente a surpresas, da noite para o dia, que resultem em elevação inesperado do seu custo, de forma que possa fazer o planejamento antecipado de suas atividades produtivas.

Protesta, alegando que o decreto estadual precisaria obedecer ao prazo fixado no § 2º da Cláusula Terceira (dia 31/10), de forma a não ser surpreendida com o aumento da carga tributária de forma inesperada, o que interfere na formação do seu preço de mercado e, por consequência, nos contratos firmados.

Afirma que o decreto estadual que revisou o percentual de crédito presumido a ser apropriado pela empresa (reduzindo de 9,46% para 2,34%) foi publicado no dia 24/12/2021, faltando apenas oito dias para o término do exercício financeiro. Entende, o contribuinte, que o Decreto nº 20.992/2021, publicado no DOE de 24/12/2021, para ter validade legal, no exercício de 2022, deveria ter sido publicado até 31/10/2021, na forma prevista no § 2º, da Cláusula Terceira do Convênio ICMS 07/2019, ratificado pelo Estado da Bahia, através da sua inserção no Regulamento baiano. Requer, assim, que lhe seja assegurado o direito ao uso do crédito presumido no percentual de 9,46%, conforme regra estabelecida pelo Decreto nº 20.137/2020, publicado no DOE de 08/12/2020.

Argumenta que, em se tratando de benefício fiscal (como o é o crédito presumido concedido), o Supremo Tribunal Federal já decidiu, no julgamento do Agravo regimental no Recurso Extraordinário nº 564.225/RS, que se aplica o princípio da anterioridade tributária, geral e nonagesimal, de que trata o art. 150, inciso III, alínea “e” da CF/88, nas hipóteses de redução ou supressão de benefícios ou de incentivos fiscais.

Com base no exposto, entende que o Decreto nº 20.992/2021, de 23/12/2021, publicado no DOE de 24/12/2021, só pode produzir efeitos a partir de 24/03/2022, em face do princípio da anterioridade nonagesimal.

Pede que seja provido o presente recurso para julgar improcedente o Auto de Infração em exame.

Nestes termos, pede deferimento.

Esta Câmara enviou o processo em diligência à PGE/PROFIS, em sessão de julgamento do 10.03.2023, para emissão de parecer jurídico acerca dos princípios da anterioridade tributária e da noventena, e da necessidade de se obedecer ao prazo fixado na cláusula terceira do Convênio ICMS 07/2019.

Às fls. 102/108, a PGE/PROFIS, por intermédio do Dr. José Augusto Pinto Martins Jr, acentuou que a anterioridade nonagesimal está prevista na alínea c do inciso III do art. 150 CF/88, a norma de que um tributo não pode ser cobrado antes do decurso de 90 dias da lei que o instituiu ou majorou.



Indaga-se, as retiradas de benefícios como a redução de base de crédito presumido estão compreendidas na limitação ao poder de tributar da anterioridade nonagesimal?

A jurisprudência e a doutrina perduram vacilantes quanto a questão inclinando-se ao entendimento de que a revisão ou revogação de benefício fiscal por se tratar da questão vinculada à política econômica como norma indutora de comportamento, poderia ser revista pelo estado a qualquer momento, sem observância das regras de anterioridade tributária.

Que o princípio constitucional da anterioridade tem como fundamento a premissa da preservação dos princípios da segurança jurídica e da não surpresa. Por outro lado, parte da doutrina entendia que o princípio não se aplicaria a às supressões de isenção parcial uma vez que a isenção atingiria o crédito tributário, não afastando o tributo.

Entretanto com o avanço da discussão no STF, a orientação modificou-se entendendo que a revogação de benefício fiscal *lato sensu* enseja o dever de observância do princípio da anterioridade, geral e nonagesimal.

Que em 23.09.04 na ADI 2.325/DF, o pleno do STF concedeu medida cautelar para determinar que lei complementar que alterou a LC 87/96, restringindo o direito ao crédito de ICMS, deve observar o princípio da anterioridade, somente podendo surgir efeitos a partir do exercício seguinte, e transcreve trecho do voto do Ministro Marco Aurélio de Mello.

Nesse contexto, entendeu-se que toda alteração do critério quantitativo da regra matriz de incidência deveria ser entendida como majoração do tributo, e, portanto, sujeita à aplicabilidade do princípio da anterioridade.

Destarte, na esteira da jurisprudência atual, entende que a redução do crédito presumido pelo estado legiferante está adstrita ao princípio da anterioridade nonagesimal. De outro giro, tem como cristalino, que o art. 6º, II do Decreto nº 20.992/21 foi de encontro à disposição contida no parágrafo 2º da cláusula terceira do Convênio ICMS 07/19 e ultrapassou as balizas fixadas na norma convencional.

Finaliza que em resposta ao questionamento da 1ª CJP, entende que o art. 6º, II do Decreto nº 20.992, manejado pela fiscalização para embasar a presente exigência fiscal no mês de janeiro de 2022, deve respeitar a anterioridade nonagesimal.

## VOTO

Não tendo sido suscitadas questões preliminares, adentro diretamente ao mérito recursal, conforme adiante exposto.

A única infração foi descrita como “*Utilizou indevidamente crédito fiscal presumido de ICMS*”. Trata-se de uso a maior de crédito presumido ao que foi concedido pelo Decreto nº 20.992/21 que, fazendo uso de autorização prevista pelo Convênio ICMS 07/19, reduziu o percentual a que tem direito a Dax Oil Refino S/A, de 9,46% para 2,34%.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que o Decreto nº 20.992/21 (para gerar efeitos em janeiro/22) deveria ter sido publicado até o dia 31/10/2021, conforme dispõe a Cláusula Terceira, § 2º do Convênio ICMS 07/19. Como só foi publicado em 24/12/2021, sustenta que teria que respeitar o princípio da anterioridade nonagesimal, em face do que somente poderia produzir efeitos a partir de 23/04/2022(sic).

Inicialmente, é importante destacar que o Sujeito Passivo é beneficiário de crédito presumido com base no que dispõe o Convênio ICMS 07/19, que autorizou as unidades federadas a conceder o benefício fiscal, nos termos abaixo.

### “CONVÊNIO ICMS 07/19, DE 13 DE MARÇO DE 2019

*Autoriza os Estados que menciona a conceder crédito presumido de ICMS nas operações realizadas pelos estabelecimentos que exerçam atividade econômica de fabricação de produtos do refino de petróleo e de gás natural, bem como a redução de juros e multas e a remissão parcial do imposto, na forma que especifica.*

**Cláusula primeira** Ficam os Estados do Amazonas, Bahia, Ceará, Minas Gerais, Pernambuco, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, São Paulo e Sergipe autorizados a conceder crédito presumido de ICMS em substituição ao sistema normal de apuração para os estabelecimentos que exerçam a atividade econômica de fabricação de produtos do refino de petróleo e de gás natural, classificada no código 1921-7/00 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE.

...

**Cláusula terceira** O percentual de crédito presumido poderá ser revisto a cada exercício, iniciando sua vigência a partir do primeiro dia do exercício seguinte à publicação.

§ 1º O período base para fins de revisão do percentual do crédito presumido será de 1º de julho do exercício anterior a 30 de junho do exercício vigente.

§ 2º As unidades federadas publicarão, até o dia 31 de outubro do exercício corrente, o percentual previsto no caput desta cláusula (grifos acrescidos).

...

Com base na autorização acima, o Estado da Bahia legislou, editando o Decreto nº 20.137/20 (DOE de 08/12/2020), por meio do qual alterou o art. 270 do RICMS/12, introduzindo o inciso XX, cujo texto reproduzo abaixo.

*“Art. 270. São concedidos os seguintes créditos presumidos do ICMS para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher, em opção ao aproveitamento de quaisquer outros créditos vinculados às referidas operações ou prestações:*

...

*XX - aos estabelecimentos que exerçam a atividade econômica de fabricação de produtos do refino de petróleo e de gás natural, CNAE/FISCAL 1921-7/00, o valor equivalente ao percentual de 9,46% (nove inteiros e quarenta e seis centésimos por cento), aplicado sobre o valor do imposto debitado nas operações promovidas pelo estabelecimento, desde que o contribuinte formalize a opção mediante requerimento encaminhado ao titular da COPEC, não podendo ser alterada no mesmo exercício (Conv. ICMS 07/19). (Redação anterior dada ao inciso XX do caput do art. 270 pelo Decreto nº 20.137, de 07/12/20, DOE de 08/12/2020, efeitos de 01/01/21 até 31/12/21) (grifos crescidos).”*

Esse é o texto que estava em vigor ao longo do exercício de 2021, antes de ser alterado pelo Decreto nº 20.992/21, objeto do presente julgamento.

Pois bem, em 24/12/2021, foi publicado o Decreto nº 20.992/21, alterando o inciso XX, do art. 270 do RICMS/12 (acima transcrito) e reduzindo o percentual de crédito presumido a que tinha direito de lançar a recorrente, conforme abaixo.

*“DECRETO Nº 20.992 DE 23 DE DEZEMBRO DE 2021  
(Publicado no Diário Oficial de 24/12/2021)*

*Altera o Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012, que regulamenta o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS, e dá outras providências.*

...

*Art. 1º O Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012, passa a vigorar com as seguintes modificações:*

...

*“Art. 270. ....*

*XX - aos estabelecimentos que exerçam a atividade econômica de fabricação de produtos do refino de petróleo e de gás natural, CNAE/FISCAL 1921-7/00, o valor equivalente ao percentual de 2,34% (dois inteiros e trinta e quatro centésimos por cento), aplicado sobre o valor do imposto debitado nas operações de saídas de produção própria, desde que o contribuinte formalize a opção mediante requerimento encaminhado ao titular da COPEC, não podendo ser alterada no mesmo exercício (Conv. ICMS 07/19);*

...

*Art. 6º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:*

*I - a partir do dia 01.10.2022 em relação à Seção VI-A do Capítulo II do Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012;*

*II - a partir de 01.01.2022 em relação aos demais dispositivos (grifos acrescidos).”*

Como se depreende da leitura direta do texto regulamentar acima, passou a produzir efeitos a

partir de 01/01/2022, com base no que dispõe o seu art. 6º, inciso II (em negrito).

Tendo esta Câmara, por medida prudencial, enviado o processo em diligência para consulta à PGE/PROFIS, esta emitiu parecer conclusivo de que, diante da jurisprudência atual e à vista das limitações constitucionais ao poder de tributar, o estado da Bahia, na edição do decreto 20.992 cometeu falha, primeiro em desprezar a disposição contida no próprio § 2º, da Cláusula Terceira do Convênio, ultrapassando as balizas da própria fonte do decreto:

*§ 2º As unidades federadas publicarão, até o dia 31 de outubro do exercício corrente, o percentual previsto no caput desta cláusula (grifos acrescidos).*

Ou seja, por um descuido do legislador, ao se aproximar o final do ano, publicou a alteração que onerou o recorrente, de forma a surtir efeitos, partir do dia 01.01.2022, surpreendendo o contribuinte logo no início do ano subsequente.

Posta as considerações da douda PGE/PROFIS, entendo que objetivamente o ordenamento jurídico nos impõe a coerência e o respeito ao critério hierárquico de subordinação normativa, visto que quando uma nova norma jurídica surge, depende do fundamento de validade e eficácia de normas jurídicas a que está subordinada.

Norberto Bobbio entendeu ser o ordenamento jurídico como único, já que as normas jurídicas têm como fundamento de validade sempre uma associação de uma norma com outras de hierarquia superior, estando por último, em patamar superior, no nosso caso, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que diz o seguinte quanto ao tema em discussão:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;*

*(...)*

*c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).*

Por sua vez, na mesma linha de pensamento de Bobbio, diz o professor Roque Antônio Carrazza:

*“O ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente. Das inferiores, criadas por particulares (os contratos), às constitucionais, forma-se aquilo que se convencionou chamar de “pirâmide jurídica”. Nela, as normas ordenam-se segunda uma relação sintática, pela qual as inferiores recebem respaldo de validade daquelas que as encimam, até o patamar máximo, que é o constitucional.” (CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 14 ed., Malheiros: São Paulo, 2000)*

O Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), órgão que reúne os representantes dos Estados e o Distrito Federal, foi criado pela Lei Complementar Nº 24/1975, conforme seu Art. 2º, e tem por atribuição promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

O Código Tributário Nacional dá caráter de norma complementar aos Convênios, como podemos ver a partir da leitura do Art. 100 do CTN:

*“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...)* IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

A transcrição acima de trechos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional, assim como o Convênio de ICMS e o consequente Decreto do executivo estadual, quanto aos seus efeitos, em discussão, demonstram haver entrelaçamento de normas que não podem ser interpretadas à revelia das demais porque não são autônomas em relação ao nosso arcabouço jurídico.

Marcos Bernardes de Mello, em sua obra “Plano da Eficácia Jurídica” (Editora Saraiva, 2004, fls. 38/39), classifica os modos da eficácia jurídica em 08 modalidades - “Consideradas as vicissitudes a que pode estar sujeita e os vários modos em decorrência dos quais se pode irradiar, é possível classificar a eficácia jurídica”:

- quanto à amplitude, em total e parcial
- quanto ao exercício, em plena e limitada
- quanto à definitividade, em definitiva, resolúvel e intermista
- quanto ao surgimento, em instantânea, sucessiva e protraída
- quanto à origem, em própria anexa e reflexa
- quanto à atuação, em ex nunc, ex tunc e mista
- eficácia total e parcial
- além dessas, há a eficácia putativa atribuída aos autos jurídicos nulos.

Nos interessa aqui, apreciar quanto ao exercício e ao surgimento da eficácia do aludido decreto. Entendeu o autuante que a eficácia seria plena e imediata pelo fato do decreto deixar claro que **entrava em vigor na data da sua publicação com produção de efeitos a partir de 01.01.2022.**

A entrada em vigor na data da sua publicação significa que a norma passa a existir e a publicação é condição de validade. Por sua vez, seus efeitos a partir de 01.02.2022 são imediatos, se dentro do ordenamento jurídico não houver impedimentos à sua eficácia plena e instantânea. A simples menção da data para produção de efeitos, não significa imediatismo em sua eficácia. O legislador deixa aos destinatários da norma a sua devida inteligência.

Assim é que quando se publica uma norma mais benéfica que a anterior, esta não vem acompanhada de expressa retroatividade, já que cabe ao destinatário da norma a sua compreensão à luz do sistema jurídico que nos orienta como se tratar norma recente, se com efeitos *ex tunc* ou *ex nunc*:

**CTN - Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966**

*Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.*

**Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:**

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Tal princípio já se encontra insculpido em norma constitucional:

**Art. 5º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

**XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu;**

Tais garantias resultam dos princípios do direito, da razoabilidade e da legalidade, e não menos da coerência, a que incube a administração pública de observar em todos os ramos do direito, independente da matéria envolvida, e neste caso específico, do direito administrativo, já que não é justo continuar a punir quem quer que seja, por um fato que norma posterior considerou lícito, ou abrandou a punibilidade.

Do mesmo modo há de se interpretar se os efeitos que a administração pública anuncia a partir de determinada data, se são imediatos ou são limitados de alguma forma por normas ou princípios de direito a serem obedecidos, seja por hierarquia, seja por razoabilidade e coerência, de forma a se realizar a justiça em seu fim.

Ensina Marcos Bernardes de Mello que *a eficácia plena ocorre quanto o titular da posição ativa na relação jurídica, o sujeito ativo, puder exercer todos os direitos, pretensões, ações e exceções, inclusive os poderes e a faculdade a eles inerentes, que estejam incorporados à sua esfera*



*jurídica de modo definitivo sem limitações ou restrições temporais.*

*Será limitada se o titular da posição não tiver a possibilidade de exercer em toda a sua plenitude tais direitos, pretensões, etc. A eficácia instantânea ocorre quando em havendo fato jurídico, os direitos e pretensões que compõem seu conteúdo eficaz surgem de uma só vez.*

Daí que, levando em conta nosso ordenamento jurídico, notadamente a Carta Magna, em seu art. 150, não é possível atribuir eficácia plena e imediata ao Decreto nº 20.992/21 a partir do dia 01.01.2021, mas tão somente decorridos 90 dias da produção inicial dos efeitos, ou seja, 01.04.2021, já que todas as normas encontram-se entrelaçadas dentro de um complexo normativo que impõe limitações ao poder de tributar do estado.

Voltando ao parecer da douta PGE/PROFIS, reproduzo aqui os seguintes artigos do RPAF quanto à sua competência deste órgão:

*Art. 113 do RPAF:*

*§ 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.*

*Art. 114. O cancelamento de crédito tributário, inscrito ou não em Dívida Ativa, será efetuado pela DARC:*

*II - mediante parecer da PGE, em qualquer hipótese de vício insanável ou ilegalidade flagrante no lançamento mediante débito declarado ou notificação fiscal.*

Ora, mesmo um débito já inscrito em Dívida Ativa não escapa controle de legalidade da PGE, uma vez constatada uma flagrante ilegalidade, o que denota, que uma consulta à PGE se fez prudente e necessário, de modo a avaliar a decisão deste Conselho de Fazenda, e evitar uma lide prejudicial ao estado por ser fadada ao fracasso, impondo prejuízos da sucumbência.

Assim é que, o Decreto nº 20.992/21 que teve como norma fonte o Convênio 07/19, ao estabelecer os seus efeitos no início do ano subsequente, entendeu o autuante como tendo eficácia plena e imediata.

Aqui não estamos a tratar de inconstitucionalidade normativa, o que é vetado a este Conselho de Fazenda, mas dar a devida interpretação dos efeitos de um decreto do poder executivo, feita em brilhante e irretorquível parecer da PGE/PROFIS de lavra do Dr. José Augusto Pinto Martins Jr, que destacou o equívoco do lançamento, dissecando o supracitado decreto à luz do ordenamento jurídico vigente, considerando as limitações impostas quanto aos seus efeitos, que como asseverou, não é pleno e imediato:

*Destarte, na esteira da jurisprudência atual, entendo que a redução do crédito presumido pelo estado legiferante está adstrita ao princípio da anterioridade nonagesimal. De outro giro, tem como cristalino, que o art. 6º, II do Dec 20.992/21 foi de encontro à disposição contida no parágrafo 2º da cláusula terceira do Convênio 07/19 e ultrapassou as balizas fixadas na norma convenial.*

Cita jurisprudência do STF, em que o Ministro Marco Aurélio de Mello na ADI 2.325/DF diz que *‘que no caso de revogação de benefício fiscal, configura-se aumento indireto de tributo e portanto está sujeito ao princípio da anterioridade tributária, a norma que implica revogação de benefício fiscal concedido.*

Na espécie o tribunal *a quo* afastara a aplicação de decretos estaduais que teriam reduzido benefício fiscal vigente e em consequência aumentado indiretamente o aludido imposto, o que atrairia a aplicação do princípio da anterioridade.

Trouxe ainda a doutrina de Hugo de Brito Machado (2010, p.251 - *a revogação de uma lei que concede isenção equivale a criação de tributo, por isso deve ser observado o princípio da anterioridade, assegurado pelo art. 150, III, b da CF*)

Finaliza o parecer, em resposta ao questionamento da 1ª CJF (se os efeitos da norma a partir de 01.01.2022 poderia ser manejado pela fiscalização para embasar a presente exigência fiscal), entendeu a PGE, que o art. 6º, II do Decreto nº 20.992, *manejado pela fiscalização para embasar a*



*presente exigência fiscal no mês de janeiro de 2022, deve respeitar a anterioridade nonagesimal.*

Face ao exposto, acompanho o parecer da PGE/PROFIS, e voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário. Auto de Infração IMPROCEDENTE.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269354.0016/22-4, lavrado o contra **DAX OIL REFINO S/A**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de fevereiro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS