

PROCESSO - A. I. Nº 298958.0014/18-5
RECORRENTE - JACOBINA MINERAÇÃO E COMÉRCIO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0015-06/19
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTRANET 19/03/2025

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0047-11/25-VD**

EMENTA: ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. CONSUMO NO PROCESSO PRODUTIVO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. A existência de medida judicial proposta pelo sujeito passivo não impõe o PREJUÍZO da defesa ou de parte dela, quanto às matérias não questionadas ao Poder Judiciário. A Tese Firmada pelo STJ no Tema Repetitivo 271 não tem como pressuposto tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que o lançamento pode corresponder à lavratura do Auto de Infração. O depósito do montante integral, anterior à ação fiscal, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, afasta a incidência de encargos moratórios assim como a multa de ofício, considerando que equivale ao depósito/pagamento do tributo, conforme jurisprudência do STJ. Preliminares rejeitadas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto(s) em face do Acórdão nº 0015-06/19 proferido pela 6ª JJF deste CONSEF, julgando Prejudicada a defesa apresentada em face do Auto de Infração lavrado em 23/07/2018 no valor histórico de R\$ 2.870.509,47, abordando a seguinte infração:

***Infração 01 – 02.01.24** – Deixou, o contribuinte, de recolher o ICMS incidente sobre a entrada de Energia Elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em ambiente de Contratação Livre - ACL. Estando ele conectado, diretamente à Rede Básica de transmissão, para fim de seu próprio consumo. Mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada.*

Período: fevereiro a dezembro de 2017. Enquadramento Legal: artigos 400 e 401 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12 c/c alínea “i” do Inciso II do art. 16, art. 16-A, Inciso V e § 1º do art. 17 e Inciso III, do art. 34, da Lei nº 7.014/96 c/c Cláusulas 1ª, 2ª e Inciso I, da Cláusula 3ª do Convênio ICMS 77/2011. Multa de 60%: art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

Inicialmente, devo destacar que o lançamento obedeceu a todos os requisitos previstos na norma, para validade e consequente produção de efeitos, especialmente quanto à observância do art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Ressalto, ainda, que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA.

O Auto de Infração em lide, é composto de uma única infração, na qual se imputa ao Autuado a falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica no estabelecimento autuado, adquirida em outra Unidade da Federação, por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em ambiente de Contratação Livre - ACL.

Consta nos autos, que o Autuado, em momento anterior ao início da ação fiscal, ajuizou a Ação Ordinária nº 0550330-33.2017.8.05.0001, em trâmite na 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA (Doc. 04), por meio da qual objetiva a concessão de tutela jurisdicional que declare a inexistência de relação jurídico-

tributária que lhe obrigue ao recolhimento do ICMS (I) sobre as operações interestaduais de aquisição de energia elétrica utilizada em seu processo industrial; ou, (II) sobre a aquisição de energia elétrica de acordo com a alíquota majorada de 25% (vinte e cinco por cento), atraindo-se, assim, a aplicação da alíquota geral 18% (dezoito por cento).

Informou ainda, que desde então, os valores supostamente devidos a título de ICMS sobre as operações de aquisição de energia elétrica no Mercado Livre, estão sendo devidamente depositados nos autos da referida ação judicial, razão pela qual tais débitos estão com sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, II do Código Tributário Nacional (Doc. 05).

Todavia, não há impedimento ao exercício do direito da Fazenda Pública estadual, de efetuar o lançamento, nos termos do Art. 142 do CTN. Significa dizer que deve o lançamento ser efetuado no intuito de prevenir a decadência.

O Art. 117 do RPAF/BA dispõe que:

“Art. 117. A propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto.

§ 1º O Auto de Infração será remetido à DARC para inscrição na Dívida Ativa, na forma prevista no art. 113:

I - na fase em que se encontre, tratando-se de ação judicial relativa a Auto de Infração preexistente;

II - imediatamente após a sua lavratura ou quando se tomar conhecimento da existência da ação judicial, quando esta for anterior ao Auto de Infração, caso a discussão judicial diga respeito especificamente à matéria objeto do procedimento administrativo.

§ 2º A ação judicial proposta pelo sujeito passivo não suspende a execução do crédito tributário, salvo quando:

I - acompanhada do depósito do seu montante integral;

II - concedida medida liminar em mandado de segurança, determinando a suspensão.

§ 3º A suspensão da exigibilidade do crédito nos casos de depósito do valor ou de concessão de medida liminar em mandado de segurança não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

§ 4º Quando o contribuinte ou responsável, antecipando-se a procedimento administrativo ou medida de fiscalização, promover contra a fazenda pública estadual qualquer ação judicial em que se discuta matéria tributária, a repartição fiscal competente deverá providenciar e fornecer à Procuradoria Geral do Estado, por provocação desta:

I - Termo de Ocorrência, a ser imediatamente lavrado para apurar a situação tributária do contribuinte, com relação à questão discutida em juízo;

II - os elementos de informação que possam facilitar a defesa judicial da Fazenda Pública e a completa apuração do crédito tributário.

§ 5º Na hipótese do parágrafo anterior, se a matéria discutida envolver procedimentos futuros, serão realizadas verificações periódicas para controle das atividades tributáveis.”

Já os artigos 126 e 127-C, IV, do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB estabelecem que:

“Art. 126. Escolhida a via judicial pelo contribuinte, fica prejudicada sua defesa ou recurso, importando tal escolha a desistência da defesa ou do recurso interposto, considerando-se esgotada a instância administrativa, devendo o processo administrativo ser remetido à PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis.

...

Art. 127-C. Encerra-se o processo administrativo fiscal, contencioso ou não, com:

...

IV - a desistência da defesa ou do recurso, inclusive em decorrência da escolha da via judicial.”

Conforme se verifica da leitura dos dispositivos legais acima reproduzidos, a escolha pelo Contribuinte pela via judicial, importa em desistência da defesa pela via administrativa, situação na qual o processo deve ser encaminhado à PGE/PROFIS, para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis, inclusive, acompanhamento do processo no âmbito do judiciário.

Ressalto ainda, que conforme disposto no Art. 167, I a III do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores administrativos, a declaração de invalidade em tese de lei ou outro ato normativo vigente no

ordenamento jurídico, a negativa de aplicação de ato normativo emanado dos poderes Legislativo e Executivo, e as decisões transitadas em julgado proferidas por membros do Poder Judiciário.

Diante do exposto, fica PREJUDICADA a análise do mérito da defesa.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Preliminarmente, argui a nulidade do acórdão recorrido, por defender que não se discute na ação judicial as matérias objeto do presente procedimento administrativo, que se limitam à (I) impossibilidade de lavratura de Auto de Infração; e à (II) impossibilidade de lançamento de multa e juros, ambas na hipótese de prévio depósito judicial no montante integral do débito e, portanto, se relacionam exclusivamente ao direito de lavrar o Auto de Infração pelo Estado, não possuindo equivalência com a discussão judicial, até mesmo porque a ação foi ajuizada em momento anterior.

Aponta omissão da Decisão recorrida por não ter analisado a alegação de impossibilidade de lavratura do Auto de Infração combatido e a impossibilidade de lançamento de multa e juros, violando sua garantia de ampla defesa e contraditório. Cita o Acórdão CJF nº 0372-11/05 por meio do qual foi acolhida representação por motivo semelhante, reproduzindo voto da I. Consª Denise Mara Andrade Barbosa, fundamentado em pareceres da PGE/PROFIS.

Sustenta ainda a nulidade da decisão por falta de fundamentação e por não resolver todas as questões suscitadas no processo, conforme arts. 141 do COTEB e arts. 155 e 164, III do RPAF, observando ainda que, em verdade contesta o ato administrativo de lavratura da autuação e não o direito de lançamento propriamente dito, de maneira que a simples alegação de que não há impedimento ao exercício do direito de lançar não afasta a nulidade questionada.

No mérito, indica que o crédito tributário perseguindo está integralmente depositado nos autos da Ação Ordinária nº 0550330-33.2017.8.05.0001, o que torna insubsistente a autuação, pois nos termos do inciso II, do art. 151 do CTN e da jurisprudência do STJ, a suspensão de exigibilidade promovida pelo depósito integral impede a lavratura do Auto de Infração, conforme RESp 1140956/SP cuja ementa transcreve uma parte.

Observa que o valor do principal contido na autuação é exatamente o mesmo valor apurado e depositado, o que reforça sua ilegalidade, conforme imagens abaixo reproduzidas:

• **Demonstrativo que compõe o auto de infração:**

Data Ocorr	Data Vencido	Base de Cálculo (R\$)	Aliq %	Multa (%)	Valor Histórico (R\$)
28/02/2017	28/04/2017	937.739,93	27,00	60,00	253.189,78
31/03/2017	31/05/2017	853.314,07	27,00	60,00	230.394,80
30/04/2017	30/06/2017	938.930,63	27,00	60,00	253.511,27
31/05/2017	31/07/2017	942.219,30	27,00	60,00	254.399,21
30/06/2017	31/08/2017	993.432,96	27,00	60,00	268.226,90
31/07/2017	29/09/2017	986.471,11	27,00	60,00	266.347,20
31/08/2017	31/10/2017	1.007.017,04	27,00	60,00	271.894,60
30/09/2017	30/11/2017	1.024.783,26	27,00	60,00	276.691,48
31/10/2017	29/12/2017	974.532,70	27,00	60,00	263.123,83
30/11/2017	31/01/2018	1.007.017,04	27,00	60,00	271.894,60
31/12/2017	28/02/2018	966.058,52	27,00	60,00	260.835,80

ID: 380.977

Superintendência de Administração Tributária - A.I.

Nº 2989580014/18-5 Pág.: 2

Total da Infração: R\$ 2.870.509,47

• **Memória de cálculo dos valores apurados e depositados pela Recorrente (Doc. 06 da Impugnação):**

Num. Docto	Dt Emissao	Valor Liq Merc	Aliq (1)	Redução (2)	Base ICMS	Base Includo ICMS	VI ICMS Pagar
0070355	10/02/2017	1.426.146,14	27%	52%	684.550,15	937.739,93	253.189,78
0071795	13/03/2017	1.297.748,49	27%	52%	622.919,28	853.314,08	230.394,80
0072139	06/04/2017	1.427.956,98	27%	52%	685.419,35	938.930,62	253.511,27
0074529	12/05/2017	1.432.958,50	27%	52%	687.820,08	942.219,29	254.399,21
0075899	12/06/2017	1.510.845,96	27%	52%	725.206,06	993.432,96	268.226,90
0076897	06/07/2017	1.500.258,17	27%	52%	720.123,92	986.471,13	266.347,20
0078507	07/08/2017	1.531.505,06	27%	52%	735.122,43	1.007.017,03	271.894,60
0079713	05/09/2017	1.558.524,54	27%	52%	748.091,78	1.024.783,26	276.691,48
0081896	10/10/2017	1.482.101,81	27%	52%	711.408,87	974.532,70	263.123,83
0083330	09/11/2017	1.531.505,06	27%	52%	735.122,43	1.007.017,03	271.894,60
0084346	05/12/2017	1.469.213,97	27%	52%	705.222,71	966.058,50	260.835,80
		16.168.764,68			7.761.007,05	10.631.516,50	2.870.509,47

Aponta que o autuante possuía conhecimento destes fatos, pois ao responder à intimação informou que os valores supostamente devidos já se encontravam depositados em juízo, apresentando os respectivos comprovantes de débito.

Sustenta que, como se trata de operação regularmente escriturada, é completamente desnecessária a lavratura de Auto de Infração para constituição do crédito, por se tratar de débito declarado pelo próprio contribuinte, ou seja, escriturou a operação, porém, no lugar de efetuar o pagamento, promoveu o depósito judicial do montante integral devido, afastando qualquer necessidade de lançamento por parte do Fisco. Cita o REsp 1637092/RS e doutrina de Leandro Paulsen em seu favor.

Ressalta que esse entendimento decorre da realidade de que o débito será extinto, após o encerramento da ação judicial, seja pela conversão em renda dos depósitos realizados, seja com base em decisão transitada em julgado.

Defende ainda que a suspensão da exigibilidade do débito impede a lavratura do Auto de Infração, reproduzindo trecho da ementa do REsp 843.027/CE para defender o impedimento do Estado da Bahia de lavrar o Auto de Infração ou adotar qualquer outra medida de cobrança.

Afirma a impossibilidade de lançamento de multa e juros, indicando que o montante exigido foi depositado previamente em ação judicial por meio da qual discute a legalidade da própria incidência tributária, o que atrai a suspensão da exigibilidade do crédito, nos termos do art. 151, II do CTN, não havendo que se falar em descumprimento de obrigação principal ou em inadimplência e inexistindo fundamento legal para imposição de qualquer tipo de multa e juros moratórios.

Reforça que uma vez realizado o depósito do montante integral se desobrigou do ônus decorrente da inadimplência, pois esta é uma das finalidades do depósito judicial. Reproduz a ementa do Acórdãos JJFs nºs 0133-04/014, 0298-01/08 e 0298-01/08 neste sentido. Transcreve ainda a ementa do REsp 460.230/SP e do REsp 1351073/RS, para sustentar a ilegalidade do lançamento de multa e juros, de modo que mesmo não seja o caso de extinção do Auto de Infração, deve ao menos ser afastada a cobrança de encargos.

Sustenta ainda o caráter confiscatório da multa imposta, caso superadas as matérias expostas, escoando-se na Constituição Federal e na jurisprudência do STF, citando a ADI 551/RJ, bem como o RE 523471 AgR / MG para defender que percentuais entre 20% e 30% são adequados à luz do princípio do não confisco.

Conclui requerendo a nulidade do acórdão por falta de fundamentação sobre a impossibilidade de lavratura da autuação e do lançamento de multas e juros ou o integral provimento do Recurso Voluntário para reformar a decisão de primeira instância e cancelar o crédito tributário ou, subsidiariamente, a relevação ou redução da multa.

Os autos foram inicialmente distribuídos para o I. Cons. Leonel Araújo Souza e os membros da 1ª CJF, na sessão de 17/12/2019, destacando trechos extraídos do REsp nº 1140956/SP e do REsp 1637092/RS, deliberaram pela conversão do feito em diligência para a PGE/PROFIS com o objetivo de responder aos seguintes questionamentos:

- (I) O depósito integral do crédito tributário, em juízo, tem o condão de constituir o crédito tributário? O Acórdão proferido no REsp 1637092/RS é aplicável ao presente caso?
- (II) Tendo em vista o depósito judicial dos débitos objeto do presente Auto de Infração, nos Autos de nº 0550330-33.2017.8.05.0001, em momento anterior à lavratura do auto e, considerando o precedente firmado no REsp nº 1140956/SP, o depósito realizado tem o condão de cancelar o Auto de Infração?

Os questionamentos foram respondidos pelo Exmo. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, em parecer (fls. 231-234) do qual se extrai:

“[...] Em resposta a primeira pergunta, parece-nos que o caso concreto se amolda perfeitamente ao caso objeto do Resp nº 1637092/RS, tendo o depósito judicial apenas o efeito prático de suspender a exigibilidade do crédito tributário, não sendo, por motivo lógico, um impeditivo da lavratura do crédito tributário objeto da suspensão.

Ou seja, a constituição do crédito tributário é quase uma decorrência lógica da suspensão, pois não se suspende algo que não existe.

Portanto, a realização do depósito judicial integral tem como premissa a existência do lançamento tributário, com a efetiva constituição do crédito tributário, suspendendo apenas sua persecução na esfera judicial.

Em verdade, o depósito judicial não tem o condão de constituir o crédito tributário, mas tem como premissa lógica a existência de crédito a ser constituído.

Neste jaez, impõe-se a constituição do crédito tributário pelo agente tributário competente (atividade plenamente vinculada), suspendendo sua exigibilidade por conduto de execução fiscal enquanto pendente sua discussão na esfera judicial.

Assim sendo, entendo que não se enquadra o caso em epígrafe à declaração de nulidade do lançamento tributário e, por conseguinte, cancelamento do auto de infração.

No que concerne a declaração de se considerar prejudicado o apelo voluntário pela eleição da via judicial pelo contribuinte, aplica-se o quanto art. 117 do RPAF, senão vejamos.

...

Neste diapasão, evidenciada a congruência da lide discutida na Ação Declaratória e o lançamento tributário, aplica-se ao caso vertente o quanto disposto no inciso II, do art. 177 do RPAF/BA, mesmo quando a interposição da medida judicial proposta pelo autuado se deu antes da lavratura do auto de infração em destaque.

Neste diapasão, tratando-se de ação judicial cuja lide diz respeito especificamente à matéria objeto do procedimento administrativo, resta aplicável o quanto disposto no inciso II do art. 117, do RPAF/BA, impondo-se a remessa do lançamento para inscrição em dívida ativa, com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Diante do exposto, uma vez ocorrida a propositura de medida judicial sobre a lide objeto do lançamento de ofício, desloca-se a decisão de mérito sobre o tema para o Poder Judiciário, em face do princípio da Unidade da Jurisdição. [...]”

O parecer foi acolhido pela Exma. Procuradora Assistente, Dra. Paula Gonçalves Morris Matos (fl. 235), e retornaram para julgamento. Todavia, na sessão de julgamento do dia 25/06/2020, os membros da 1ª CJF, juntamente com o representante da PGE presente debateram a matéria e deliberaram por nova conversão do feito à Procuradoria, para se manifestar sobre a constituição ou não do crédito tributário mediante depósito integral anterior à lavratura da autuação como teria ocorrido neste caso, reproduzindo novamente os entendimentos manifestados no REsp nº 1140956/SP e do REsp 1637092/RS e ainda o entendimento manifestado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta COSIT nº 03 de março de 2016, e ainda os arts. 2º e 3º da Lei Complementar nº 151/2015, que estabelece que parte do montante depositado é transferido imediatamente para conta única do Tesouro do Estado, desde que instituído fundo de reserva para garantir a sua restituição.

Nesta oportunidade, questionou-se:

- (I) O depósito integral do crédito tributário, em juízo, tem o condão de constituir o crédito tributário? Caso positivo, torna-se necessário realizar o lançamento de ofício? Ou este deve ser cancelado?
- (II) Na hipótese de que seja entendido pela necessidade do lançamento de ofício e tendo em vista que parte dos valores depositados judicialmente foram realizados dentro do prazo de vencimento do tributo e em sua integralidade, mostra-se juridicamente cabível o lançamento da multa? Abordar a questão considerando que no caso de eventual sucumbência do contribuinte no judiciário, o valor convertido em renda não compreenderá o valor da multa constituída mediante o presente auto de infração, em razão do depósito ter sido realizado dentro do prazo de vencimento do tributo.

Novamente os questionamentos foram respondidos pelo Exmo. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, em parecer (fls. 241-241vº) do qual se extrai:

“A Procuradoria do Estado, por seu procurador in fine, com supedâneo no art. 140 da Constituição do Estado da Bahia c/c art. 20 da Lei Complementar nº 34/09, instada a se manifestar sobre nova consulta de fls. 238/239 dos autos, vem expor seu opinativo no sentido de ratificar a manifestação outrora apresentada às fls. 231/234, tendo em vista que, embora a jurisprudência atual tenha guinado para entendimento lustrado na diligência, ainda não resta consolidado a questão com grau de definitividade do regime repetitivo.

Doutro giro, no que concerne ao segundo questionamento, entendemos que o depósito realizado antes do vencimento do tributo apenas obsta as penalidades decorrentes da mora, ou seja, a multa moratória relativa a impuntualidade. As penalidades derivadas do cometimento de ato infracional administrativo, sanção penal administrativa pelo simples cometimento de conduta infracional, independe da intenção do agente, consoante prescreve o art. 136 do CTN.

Nem se diga que o depósito do contribuinte teria os mesmos efeitos da denúncia espontânea, uma vez que realizado após o início da ação fiscal e, outrossim, sem que houvesse qualquer arbitramento do valor por autoridade administrativa devidamente constituída.”

Este opinativo, por sua vez, foi acolhido apenas parcialmente, em relação à primeira indagação, pela Exma. Procuradora Assistente, Dra. Paula Gonçalves Morris Matos (fl. 242-243), que divergiu da seguinte forma:

“[...] No que tange ao questionamento nº 2, pedimos licença para divergir do pronunciamento encampado às fls. 241, por entendermos que a constituição da parcela do crédito tributário referente à multa punitiva e aos acréscimos moratórios deve se restringir à parte dos valores depositados intempestivamente, ou seja, se circunscreve ao montante depositado judicialmente após o vencimento da obrigação tributária. [...]”

Em seguida, os autos foram redistribuídos a este relator para apreciação em virtude do encerramento do mandato do I. Cons. Leonel Araújo Souza.

Vislumbrando a subsistência de algumas dúvidas, os membros da 1ª CJP, na sessão de 26 de agosto de 2022, deliberaram por nova conversão do feito em diligência à PGE, com os seguintes questionamentos:

1. A LC 151/2015 instituiu nova forma de constituição do crédito tributário, considerando (I) o disposto nos arts. 129-A do COTEB e 54-A do RPAF/BA, (II) a Súmula nº 436 do STJ, (III) que se tratam de operações declaradas e ainda (IV) a previsão de conversão em renda do saldo não transferido ao ente público, que não está condicionada a qualquer outro ato administrativo vinculado?
2. Diante do que dispõe o Tema Repetitivo 271 (REsp nº 1140956/SP), a constituição do crédito tributário poderia ter ocorrido por meio de auto de infração, observando que ação judicial foi proposta (17/08/2017) e o Estado foi citado (05/09/2017) antes do início da ação fiscal (13/07/2018) e da lavratura do auto de infração (23/07/2018)?
 - 2.1. Se a resposta for negativa, qual o procedimento pode ser adotado pela administração?
 - 2.2. Se a resposta for positiva, em quais hipóteses se aplica o procedimento do § 1º do art. 54-A do RPAF/BA?
3. É possível compreender que a LC 151/2015 instituiu nova forma de constituição do crédito tributário, considerando (I) o disposto nos arts. 129-A do COTEB e 54-A do RPAF/BA, (II) a Súmula nº 436 do STJ, (III)

que se trata de operações declaradas e ainda (IV) a previsão de conversão em renda do saldo não transferido logo após o depósito ao ente público, que não está condicionada a qualquer outro ato administrativo vinculado?

4. Se os valores depositados observaram os encargos devidos em relação às competências cujo depósito judicial foi efetivado fora do prazo de pagamento, considerando a sua transferência para o Tesouro do Estado na forma da LC 151/2015, ainda cabe a aplicação de penalidade à luz do art. 163 do COTEB c.c. art. 1º da Lei Complementar Estadual nº 42/2015?

5. Se os valores depositados observaram os encargos das competências cujo depósito judicial foi fora do prazo de pagamento, considerando a sua transferência para o Tesouro do Estado na forma da LC 151/2015, ainda cabe a aplicação de penalidade?

6. Existindo depósitos realizados fora do prazo de recolhimento, sem o acréscimo dos juros e multa, a cobrança dos encargos pode ser mantida neste auto de infração, considerando a fundamentação utilizada?

Antes de responder ao questionamento, o Exmo. Procurador do Estado solicitou diligência ao autuante para verificar se os depósitos judiciais extemporâneos compreenderam todos os encargos devidos (fl. 261), tendo os autuantes respondido que a autuada realizou depósitos judiciais dos montantes devidos no exercício de 2017 e que estes compreendem todos os encargos (fls. 267-291).

Sobreveio, então, o Parecer PROFIS-NCA-JAM de fls. 293-299 opinando pela inexistência de nulidade do lançamento, não existindo ainda prejuízo ao contribuinte de modo que também não há cerceamento do seu direito de defesa. O parecer aponta ainda que a ideia de vedação ao lançamento seria radial e temerária, em face dos riscos dos efeitos da decadência, e que o STJ em outros acórdãos sinaliza claramente apenas a desnecessidade do lançamento, mas não a sua vedação.

Cientificada do parecer, a recorrente apresentou manifestação discordando do entendimento da PGE/PROFIS, insistindo que de acordo com a jurisprudência fixada pelo STJ na sistemática de recursos repetitivos o depósito do montante integral do débito suspende a exigibilidade do crédito e impede a lavratura de Auto de Infração, de maneira que o presente Auto de Infração não poderia subsistir.

Em seguida, os autos retornaram para julgamento e foram pautados para julgamento. Compareceu(ram) o(as) o(as) representante(s) legal(is) da recorrente, Dra. Júlia Vieira Gomes, OAB/SP 464.757.

Na sessão de julgamento, os membros da 1ª CJF deliberaram por nova conversão em diligência à PGE por observar que nos pareceres anteriores não houve manifestação sobre o questionamento acerca do lançamento do tributo acrescido de multa e juros.

No parecer de fls. 324-327, acolhido pela Procuradora Assistente (fl. 328) a PGE/PROFIS defende, em síntese, que não se pode confundir a multa de ofício com a multa moratória e os juros moratórios apontando que, por não estar conectada com a mora, a multa de ofício não é afastada pelo depósito administrativo, que somente afasta os encargos decorrentes da mora, salientando que a legislação federal correspondente não se aplica ao Estado da Bahia.

A recorrente se manifestou às fls. 347-352 contrapondo-se ao parecer, afirmando, em síntese, que não houve descumprimento de obrigação principal ou inadimplência, de modo que não há justificativa para a imposição de qualquer tipo de multa, haja vista que uma das finalidades do depósito judicial é evitar a aplicação de penalidades.

Em seguida, os autos retornaram para julgamento e foram pautados para julgamento. Compareceu(ram) o(as) o(as) representante(s) legal(is) da recorrente, Dr. Leandro Gonçalves de Oliveira, OAB/SP 347.198.

VOTO

A recorrente argui a nulidade do acórdão de primeira instância, por deixar de apreciar matérias contidas em sua defesa que não estariam abarcadas pela ação judicial que mantém em curso. O

acórdão recorrido, aparentemente, apenas teria reconhecido o prejuízo da defesa em virtude da discussão judicial travada na Ação Ordinária nº 0550330-33.2017.8.05.0001, em trâmite na 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA.

Penso, entretanto, que a questão não é de nulidade, porque, em verdade, a JfF não deixou de apreciar as matérias arguidas, ainda que o tratamento dado pareça não ser o mais adequado. Ademais, vejo também que a discussão se confunde com o mérito do recurso na medida em que o prejuízo reconhecido em primeira instância tem como premissa a própria possibilidade da lavratura da autuação.

Neste sentido, sucintamente, o acórdão afirma:

“[...] Informou ainda, que desde então, os valores supostamente devidos a título de ICMS sobre as operações de aquisição de energia elétrica no Mercado Livre, estão sendo devidamente depositados nos autos da referida ação judicial, razão pela qual tais débitos estão com sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, II do Código Tributário Nacional (Doc. 05).

Todavia, não há impedimento ao exercício do direito da Fazenda Pública estadual, de efetuar o lançamento, nos termos do Art. 142 do CTN. Significa dizer que deve o lançamento ser efetuado no intuito de prevenir a decadência. [...]”

Do mesmo modo, a questão do caráter confiscatório da multa está contemplada pelo último parágrafo do voto condutor:

“[...] Ressalto ainda, que conforme disposto no Art. 167, I a III do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores administrativos, a declaração de invalidade em tese de lei ou outro ato normativo vigente no ordenamento jurídico, a negativa de aplicação de ato normativo emanado dos poderes Legislativo e Executivo, e as decisões transitadas em julgado proferidas por membros do Poder Judiciário. [...]”

As demais matérias ventiladas no recurso, por sua vez, compreendo que acabaram abarcadas pela prejudicialidade reconhecida na Primeira Instância. Mas, entendo que reflete uma leitura restritiva dos dispositivos legais que tratam da questão da concomitância entre o processo administrativo fiscal e medidas judiciais.

Assim, entendo que a preliminar de nulidade deve ser abordada em conjunto com o mérito do recurso, em relação à impossibilidade de lavratura do Auto de Infração, como passo a tratar.

A legislação baiana contém alguns dispositivos prevendo o prejuízo da defesa ou do recurso, quando o contribuinte escolhe a via judicial, como os seguintes artigos do COTEB:

Art. 126. Escolhida a via judicial pelo contribuinte, fica prejudicada sua defesa ou recurso, importando tal escolha a desistência da defesa ou do recurso interposto, considerando-se esgotada a instância administrativa, devendo o processo administrativo ser remetido à PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis.

...

Art. 127-C. Encerra-se o processo administrativo fiscal, contencioso ou não, com:

...

IV - a desistência da defesa ou do recurso, inclusive em decorrência da escolha da via judicial.

Na mesma linha, dispõe o RPAF:

Art. 117. A propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto.

§ 1º O Auto de Infração será remetido à DARC para inscrição na Dívida Ativa, na forma prevista no art. 113:

I - na fase em que se encontre, tratando-se de ação judicial relativa a Auto de Infração preexistente;

II - imediatamente após a sua lavratura ou quando se tomar conhecimento da existência da ação judicial, quando esta for anterior ao Auto de Infração, caso a discussão judicial diga respeito especificamente à matéria objeto do procedimento administrativo.

Todavia, em se tratando de medida judicial que antecede a própria ação fiscal, não há como ignorar que seria aparentemente ilógico pensar que o contribuinte estaria renunciando, ainda que tacitamente, a direito que sequer existe para o mundo jurídico, haja vista que a sua prerrogativa

de impugnar e instaurar o contencioso administrativo somente surge com a lavratura do Auto de Infração, o que ocorreu em momento posterior.

Ademais, a noção de que a escolha da via judicial implica em renúncia da administrativa não se vincula estritamente à concomitância entre os procedimentos, situação que reclama manifestação sobre o tema controvertido, mas à ideia de *prevalência da decisão judicial sobre a administrativa*, pois, o processo administrativo fiscal não poderia contrariar a conclusão que a ação judicial atingisse sobre o mesmo tema, ao menos em tese.

Por este motivo, pouco importa se a ação foi proposta antes ou depois de iniciado o procedimento administrativo, como fixou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Economia em sua Súmula nº 1, à qual foi atribuído efeito vinculante:

Súmula CARF nº 1

Aprovada pelo Pleno em 2006

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O que não se pode perder de vista é que nem toda e qualquer situação atrai este entendimento, pois não há sentido em considerar que a parte renunciou à discussão sobre matéria que não é objeto da medida judicial, ou seja, a renúncia somente se refere “à *matéria questionada judicialmente, a ser deslindada pelo dispositivo da sentença, e não a todo e qualquer aspecto relacionado ao ato impugnado*”, como ensina Hugo de Brito Machado Segundo (*Processo tributário*, 12ª ed., São Paulo: Atlas, 2020, p. 123).

É o que se extrai do trecho final do inciso II, do § 2º, do art. 117 do RPAF/BA, acima transcrito, e o CARF, no âmbito federal, possui acórdãos nos quais reconhece que a forma de abordagem das matérias em cada processo influencia a aplicabilidade da Súmula nº 1, como se pode conferir nos arestos a seguir transcritos:

PIS/COFINS. PROCESSO ADMINISTRATIVO. AÇÃO JUDICIAL. BASE DE CÁLCULO. CONCOMITÂNCIA, INEXISTÊNCIA. Na instância administrativa a matéria em litígio é a exigência do PIS e da Cofins com base no faturamento mensal, assim entendido, a receita operacional bruta decorrente da prestação de serviços, nos termos dos arts. 2º e 3º, §§ 5º e 6º, da Lei nº 9.718/1998, enquanto que, na ação judicial, a matéria em discussão é a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º, desta mesma lei, que tratava da tributação de receitas não operacionais. Portanto não caracterizada a concomitância entre o processo administrativo e o judicial. (Acórdão 9303-006.311, Cons. Rel. Vanessa Martini Ceconello, Câmara Superior de Recursos Fiscais, publicado 23/05/2018)

CONCOMITÂNCIA. AÇÃO JUDICIAL. INOCORRÊNCIA. ALEGAÇÃO. CAUSA DE PEDIR E PEDIDO. Não há concomitância entre Mandado de Segurança preventivo e recurso voluntário no qual se alegue a modificação de critério jurídico de lançamentos posteriores à demanda judicial. Sem que exista identidade entre causa de pedir e pedido, não há renúncia ao direito de recorrer. Assim, inaplicável o artigo 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830/1980 e a Súmula CARF 1 ao caso dos autos. (Acórdão 9101-004.303, Cons. Rel. Cristiane Silva Costa, publicado 09/09/2019)

CONCOMITÂNCIA. ESFERA JUDICIAL COM ADMINISTRATIVA. NÃO OCORRÊNCIA. Não se aplica a concomitância, quando a matéria em julgamento não foi submetida à apreciação do Poder Judiciário. Afastada a concomitância, o processo deve retornar à turma de origem para conhecer o recurso voluntário e apreciar todas as questões de seu mérito, sob pena de haver supressão de instância. (Acórdão 9303-011.265, Cons. Rel. Tatiana Midore Migiyama, publicado 16/04/2021)

Por outro lado, não há dúvidas de que a discussão judicial possui uma inegável relação de prejudicialidade com este procedimento, a despeito da inexistência de identidade do objeto, pois, eventual procedência daquela ação afetaria pelo menos a alíquota do tributo exigido nestes autos. Parece-me, assim, que o sobrestamento seria a medida mais adequada, como admite o CARF em situações semelhantes:

MANDADO DE SEGURANÇA CONTRA ATO DE NÃO-DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. RECURSO

*ESPECIAL CONTRA A EXIGÊNCIA DE MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS APLICADA DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. INOCORRÊNCIA. Se o sujeito passivo questiona judicialmente o ato de não-declaração da compensação, pleiteando sua homologação ou a análise do mérito da compensação pela autoridade fiscal, não se opera a concomitância em relação aos pedidos de sobrestamento do processo administrativo e de cancelamento da multa isolada em razão da falta de recolhimento de estimativas originalmente compensadas, porque aplicada depois do encerramento do ano-CALENDÁRIO. **SOBRESTAMENTO. DISCUSSÃO JUDICIAL DO ATO DE NÃO-DECLARAÇÃO DA COMPENSAÇÃO. EXIGÊNCIA DE MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. PREJUDICIALIDADE.** Como a decisão acerca da validade do lançamento de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas pode depender da confirmação da natureza do ato que infirma a compensação, a discussão deste aspecto no âmbito judicial constitui prejudicial externa que impõe o sobrestamento do processo administrativo. (Acórdão 9101-004.659, Cons. Rel. Andrea Duek Simantob, Câmara Superior de Recursos Fiscais, publicado 20/02/2020)*

Além disso, não se pode ignorar a orientação jurisprudencial no sentido de que a existência de decisão judicial favorável ao contribuinte, por si só, não impede o lançamento, sobretudo para prevenir a decadência. O que não seria possível é a prática dos atos de cobrança, principalmente quando há decisão determinando a suspensão de sua exigibilidade.

Confira-se, neste sentido:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. RELAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERRUPÇÃO OU SUSPENSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O acórdão recorrido está em consonância com o entendimento do STJ de que o prazo para constituição do crédito tributário é decadencial e, nos termos do CTN, não sofre interrupção ou suspensão, iniciando-se na data da ocorrência do fato gerador.

2. Ainda que presentes quaisquer das causas de suspensão do crédito tributário, estaria a autoridade fiscal obrigada a constituir o crédito mediante lançamento com o objetivo de prevenir a decadência tributária.

3. Agravo Interno não provido. (AgInt no REsp 1847190/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/08/2020, DJe 09/09/2020)

Pessoalmente, havendo identidade de objeto, entendo que o mais adequado seria o sobrestamento do processo administrativo logo após a intimação do contribuinte do lançamento, resguardando-se o prazo para apresentação de defesa em momento posterior à conclusão da decisão judicial, ou, se não fosse possível, após o protocolo da impugnação, dada a possibilidade de persistirem matérias passíveis de discussão administrativa mesmo após o pronunciamento judicial.

Ora, o contribuinte pode ajuizar ação para questionar a constitucionalidade da exigência do tributo e, obtendo julgamento desfavorável, ainda persistir interesse em impugnar o lançamento para comprovar a inexistência de débito em função de recolhimento realizado por substituto tributário ou erro na determinação da base de cálculo, dentre outras hipóteses. A penalidade também pode ser objeto de apreciação na via administrativa, especialmente porque é apenas proposta no lançamento, à luz do art. 142 do CTN, desde que o questionamento seja compatível com a competência do órgão julgador.

Mas, é preciso ponderar que esta solução, principalmente sem previsão legal, imporá um ônus à Administração para manutenção e controle do estoque de processos administrativos sobrestados, gerando despesas extraordinárias e até com risco de inviabilizar a própria atividade, observando que muitos órgãos, assim como o CONSEF/BA, ainda trabalham com cadernos processuais físicos, os quais demandam espaço físico razoável.

Destarte, ainda que se trabalhasse exclusivamente com autos eletrônicos, para mantê-los sobrestados, seriam necessárias despesas, não apenas em termos de custos de tecnologia da informação (TI), armazenamento local ou em nuvem (*cloud storage*), como de *tempo* dos servidores públicos, que precisariam controlar os processos em trâmite concomitantemente àqueles sobrestados, reféns de um Poder Judiciário que costuma prolongar imprevisivelmente questões tributárias, principalmente quando “decide não decidir”.

Portanto, inexistindo regulação neste sentido, cabe-nos enfrentar a matéria que não guarda identidade com aquela submetida à apreciação judicial, ou seja, os pontos da impugnação

administrativa apresentada cuja decisão não conflitará com o pronunciamento judicial que se persegue. Em outras palavras, tudo o que não for objeto de pedido formulado ao Poder Judiciário, deve ser apreciado pelo contencioso administrativo, pois, nestes casos, não há como cogitar a possibilidade de decisões conflitantes, salvo possíveis exceções que, obviamente, devem ser fundamentadas.

Segundo o acórdão recorrido, o que a recorrente pretende na referida ação é “[...] a concessão de tutela jurisdicional que declare a inexistência de relação jurídico-tributária que lhe obrigue ao recolhimento do ICMS (I) sobre as operações interestaduais de aquisição de energia elétrica utilizada em seu processo industrial; ou, (II) sobre a aquisição de energia elétrica de acordo com a alíquota majorada de 25% (vinte e cinco por cento), atraindo-se, assim, a aplicação da alíquota geral 18% (dezoito por cento)”.

A recorrente reproduz esses mesmos requerimentos na sua impugnação de fls. 18-42. Porém, além deles, também apresenta outros, que não se confundem com a matéria submetida ao exame judicial e que destaco abaixo:

- (a) Preliminar de insubsistência da autuação sustentada no entendimento de que o depósito integral impediria a lavratura do Auto de Infração;
- (b) Preliminar de impossibilidade de lançamento de multa e juros sobre crédito tributário com exigibilidade suspensa;
- (c) Arguição de mérito do caráter confiscatório da multa imposta, por entender que à luz do princípio do não confisco os percentuais adequados são de 20% a 30%, conforme jurisprudência do STF.

Tais alegações não foram objeto da medida judicial, e nem poderiam, pois, estritamente vinculadas à autuação que lhe sucedeu. Logo, a princípio, são questões que podem e devem ser apreciadas nesta seara, exceto por motivo justificado, o que, por si só, impõe a reforma parcial do acórdão recorrido.

Assim, avançando na análise, observa-se que a preliminar de insubsistência da autuação constitui verdadeira prejudicial de mérito, pois, caso acolhida, fulminará o lançamento por completo. Esclareça-se desde já que uma das últimas diligências afastou qualquer dúvida quanto à integralidade dos depósitos judiciais realizados pela recorrente. Sendo assim, a questão que assume maior relevância diz respeito à noção de inviabilidade da autuação em razão do depósito integral do montante.

A recorrente fundamenta sua pretensão no *Tema Repetitivo 271* do STJ, cuja tese segue abaixo transcrita:

“Os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo, quer no bojo de ação anulatória, quer no de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ou mesmo no de mandado de segurança, desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração, assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta.”

A referida tese foi firmada no julgamento do REsp nº 1.140.956/SP, do qual se colhe trecho do voto do Relator:

“[...] É que as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN) impedem a realização, pelo Fisco, de atos de cobrança, os quais têm início em momento posterior ao lançamento, com a lavratura do auto de infração.

O processo de cobrança do crédito tributário encarta as seguintes etapas, visando ao efetivo recebimento do referido crédito:

- a) a cobrança administrativa, que ocorrerá mediante a lavratura do auto de infração e aplicação de multa: exigibilidade-autuação;*
- b) a inscrição em dívida ativa: exigibilidade-inscrição;*
- c) a cobrança judicial, via execução fiscal: exigibilidade-execução.*

Os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo, quer no bojo de ação anulatória, quer no de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ou mesmo no de mandado de segurança, desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração, assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta.

A improcedência da ação antiexacional (precedida do depósito do montante integral) acarreta a conversão do depósito em renda em favor da Fazenda Pública, extinguindo o crédito tributário, consoante o comando do art. 156, VI, do CTN, na esteira dos ensinamentos de abalizada doutrina, verbis: [...]

Embora, à primeira vista, a decisão aparente certa problemática, o entendimento prevalece, como se pode verificar no REsp n. 1.915.459/SP (Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 6/4/2021, DJe de 16/4/2021), por meio do qual apenas se destacou a necessidade de considerar o momento em que a Fazenda Pública é intimada para verificar como repercutirá a suspensão da exigibilidade sobre uma eventual execução fiscal e atos que lhe antecedem:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECISÃO JUDICIAL, QUE SUSPENDEU A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, PROLATADA EM MOMENTO ANTERIOR AO AJUIZAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. INTIMAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA DA ALUDIDA DECISÃO EM MOMENTO POSTERIOR. MARCO PARA DEFINIÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

I. Recurso Especial interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/2015.

II. Na origem, cuida-se de Agravo de Instrumento interposto contra decisão mediante a qual o Juízo singular rejeitara a Exceção de Pré-Executividade, determinando a suspensão da Execução Fiscal, sob o fundamento de que “a certidão de não leitura da publicação da decisão que determinou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário cobrado nesses autos (AI 4.101.282-3) se deu aos 22/07/2019. Ou seja, alguns dias após a distribuição da presente ação de execução fiscal”. O Tribunal de Justiça de São Paulo negou provimento ao Agravo de Instrumento, mantendo a decisão agravada.

Nas razões do Recurso Especial, a parte recorrente aponta violação aos arts. 151, V, do CTN e 485, VI, do CPC/2015.

III. Os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário sobre a Execução Fiscal, consoante entendimento firmado no REsp 1.140.956/SP, sob o rito do art. 543-C do CPC/73 (Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 03/12/2010), dependem do momento em que verificada a causa suspensiva (art. 151 do CTN). Ocorrida em momento anterior ao ajuizamento da Execução Fiscal, deve ela ser extinta; do contrário, realizando-se em momento posterior, suspende-se a Execução Fiscal, enquanto perdurar a situação. Com efeito, “a jurisprudência desta Corte é no sentido de que os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito exequendo, quer no bojo de ação anulatória, quer no de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ou mesmo no de mandado de segurança, desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração, assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta” (STJ, AgInt no REsp 1.731.423/PA, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 13/05/2020). Precedentes do STJ.

IV. Na hipótese dos autos, contudo, embora ajuizada a Execução Fiscal em 18/07/2019, data posterior à concessão, em 11/06/2019, da tutela provisória, na Ação Anulatória, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, a Fazenda Estadual só veio a tomar ciência da aludida decisão em 22/07/2019, data em que efetivamente citada para contestar a Ação Anulatória.

V. Em situação idêntica à dos presentes autos, a Segunda Turma do STJ, no REsp 1.284.353/RJ (Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJe de 19/04/2013), considerou a data da intimação da decisão que suspendera a exigibilidade do crédito tributário como marco para aplicar o aludido entendimento jurisprudencial. Com efeito, a intimação constitui condição para que as decisões judiciais produzam efeitos relativamente às partes processuais, de modo que, ausente prévia comunicação da decisão suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, mostra-se indevida a extinção da Execução Fiscal.

VI. Recurso Especial conhecido e improvido. (REsp n. 1.915.459/SP, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 6/4/2021, DJe de 16/4/2021.) (grifamos)

A recorrente, quando da impugnação, apresentou documentos para demonstrar que, desde a intimação para apresentar livros e documentos fiscais comunicou a existência da ação ordinária, proposta em 17/08/2017 e em relação à qual o Estado da Bahia foi citado em 05/09/2017, informando ainda a existência de depósitos judiciais dos montantes devidos.

Nessa perspectiva, à luz da jurisprudência atual do C. STJ, o crédito tributário estaria constituído pelo depósito, ainda que posteriormente viesse a ser levantado:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO ESPECIAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO. NÃO OCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA. CONTROVÉRSIA RELATIVA AO VALOR. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA, INCABÍVEL NA VIA MANDAMENTAL. SÚMULA N. 7 DO STJ. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E IMPROVIDO.

I - Na origem, trata-se de mandado de segurança impetrado contra ato do delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro objetivando, liminarmente, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em razão da apresentação de carta de fiança bancária e, no mérito, a concessão da segurança pelo reconhecimento da extinção do crédito tributário em virtude da decadência do direito de lançá-lo. Deu-se à causa o valor de R\$ 28.019.212,93 (vinte e oito milhões, dezanove mil, duzentos e doze reais e três centavos). O TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO manteve sentença denegatória de segurança.

II - Em relação à indicada violação do art. 1.022 do CPC/2015, pelo Tribunal a quo, não se vislumbra a alegada omissão da questão jurídica apresentada pelo recorrente, tendo o julgador abordado a questão relativa aos efeitos do depósito judicial realizado e à não ocorrência de decadência de maneira clara e suficientemente fundamentada. Descaracterizada a alegada omissão, tem-se de rigor o afastamento da suposta violação do art. 1.022 do CPC/2015, conforme pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

III - No mérito, o recurso não comprova provimento. De fato, o crédito foi constituído pelo depósito, ainda que este tenha sido levantado depois, à vista da concessão de medida liminar para fins de suspensão da exigibilidade, o que não exige que o Fisco efetue o lançamento para prevenir decadência, uma vez que o crédito já estava constituído. Não há que se falar em “desconstituição” do crédito tributário em razão do levantamento do depósito judicial com fundamento em decisão precária favorável ao contribuinte, nem em eventual reabertura do prazo decadencial, cuja fluência cessara com o depósito.

IV - A fundamentação do acórdão de origem está amparada na jurisprudência desta Corte sobre o tema, enfatizando-se que a realização do depósito judicial constitui o crédito tributário, não se exigindo a permanência dos valores depositados até o trânsito em julgado. Confirmam-se: AgInt no REsp n. 1.651.670/DF, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 11/6/2019, DJe de 18/6/2019; REsp n. 1.574.894/ES, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 3/5/2018, DJe de 9/5/2018; REsp n. 1.701.791/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 21/11/2017, DJe de 19/12/2017.

V - Quanto à eventual divergência entre o valor depositado e o valor cobrado - tese em relação à qual o Tribunal de origem entendeu ser necessária dilação probatória, incabível na via mandamental - a questão não comporta conhecimento. Incide, pois, o óbice da Súmula n. 7 do STJ. Confira-se: AgInt no AREsp n. 2.002.598/SC, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 27/6/2022, DJe de 29/6/2022; AgInt no AREsp n. 1.947.159/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 28/3/2022, DJe de 31/3/2022.

VI - Agravo conhecido para conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negar-lhe provimento. (AREsp n. 1.469.161/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 20/6/2023, DJe de 22/6/2023.) (grifamos)

Aplicando-se o raciocínio ao presente caso, onde o depósito ocorreu antes da constituição do crédito pelo Fisco, não há necessidade de se analisar as consequências para uma execução fiscal, como no caso da tese firmada no Tema Repetitivo 271. Contudo, a questão assume certa complexidade quando se analisa a legitimidade do lançamento nesta hipótese onde o crédito já se encontra constituído, de acordo com o que entende o STJ.

Entendo, com o devido respeito, que a tese fixada pelo STJ no Tema Repetitivo 271 não observou a melhor precisão quanto à sua redação, reclamando um necessário trabalho interpretativo para a sua devida aplicação. Conforme trecho já transcrito, no mesmo ponto onde indica que a suspensão da exigibilidade afeta os “[...] atos de cobrança, os quais têm início em momento posterior ao lançamento [...]”, afirma que a Administração Tributária está impedida de lavrar Auto de Infração, que corresponde a etapa de concretização do lançamento tributário consumado apenas após a devida notificação do sujeito passivo.

Ora, é este o entendimento extraído do aresto abaixo:

PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SÚMULA VINCULANTE N. 24. DECADÊNCIA DO DIREITO DE A FAZENDA PÚBLICA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA O INÍCIO DA PERSECUÇÃO PENAL.

INOCORRÊNCIA. CONSUMA-SE O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO MEDIANTE A NOTIFICAÇÃO DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IRRELEVÂNCIA PARA EFEITO DE DECADÊNCIA. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para constituição do crédito tributário inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, caso não ocorra o pagamento antecipado da exação, inexistindo declaração prévia do débito - hipótese dos autos.

2. Ainda de acordo com a jurisprudência desta Corte, **considera-se lançado o tributo e, portanto, devidamente constituído o crédito tributário, com a notificação do sujeito passivo da lavratura do auto de infração, momento a partir do qual não mais há se falar em decadência.**

3. No caso concreto, observa-se que não transcorreu o lapso decadencial quinquenal.

4. Ressalte-se, ainda, que o Verbete n. 24 da Súmula Vinculante tem por escopo evitar que as decisões do processo penal venham a conflitar com as decisões do processo administrativo fiscal, não tendo, por óbvio, o condão de modificar o regramento atinente ao Direito Tributário, transferindo o marco final da decadência para a data do lançamento definitivo do crédito tributário.

5. Não obstante toda a discussão trazida nas razões do agravo regimental, o dies a quo do prazo decadencial pouco importa na hipótese dos autos, porquanto mesmo que se aplique o parágrafo único do art. 173 do CTN - como pretendido pelo agravante -, ainda assim não haveria decadência, pois, como dito, a contagem do prazo decadencial encerra-se na data da notificação da lavratura do auto de infração.

6. E diga-se, por oportuno, que a lavratura do auto de infração corresponde ao lançamento de ofício efetuado pela autoridade fiscal, significa dizer: o crédito tributário já está devidamente constituído, ainda que carente de definitividade, pois sujeito à impugnação administrativa. Portanto, o auto de infração não se confunde com o início da constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

7. Agravo regimental desprovido. (AgRg no REsp n. 1.695.765/RN, relator Ministro Joel Ilan Paciornik, Quinta Turma, julgado em 27/2/2018, DJe de 9/3/2018.) (grifamos)

Se o Tema 271 se refere à atuação administrativa *posterior* ao tributo lançado, por decorrência lógica não constitui obstáculo ao ato que lhe permite atingir esta posição jurídica. Assim, este raciocínio somente é compatível com os tributos sujeitos a lançamento de ofício, a princípio, principalmente, porque, neste caso, tanto o eventual depósito integral como a lavratura do Auto de Infração somente ocorreriam após o exercício da atividade administrativa plenamente vinculada a que se refere o art. 142 do CTN.

A tese em discussão foi firmada em um Recurso Especial oriundo de São Paulo e que se refere, na origem, a uma execução fiscal de IPTU, na pendência de mandado de segurança impetrado para discutir a constitucionalidade da cobrança do IPTU progressivo e no qual se efetivou o depósito para fins de suspensão da exigibilidade. O IPTU é tributo sujeito a lançamento de ofício. De acordo com a Súmula 397 do STJ, “O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço”.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o próprio STJ reconhece que o lançamento ocorre apenas com a notificação do sujeito passivo da lavratura do Auto de Infração, conforme ementa já transcrita do AgRg no REsp n. 1.695.765/RN.

Assim, entendo que a tese firmada afasta apenas atos de cobrança decorrentes do lançamento, quando este já ocorreu, mas não a sua prática, especialmente nas hipóteses que se confunde com a lavratura de auto de infração, até mesmo porque o mesmo Tribunal possui jurisprudência consolidada admitindo a sua realização para prevenção da decadência, como já mencionado.

Por este caminho, concordo com o Parecer da PGE/PROFIS quanto à problemática de se considerar que a suspensão da exigibilidade do tributo representa vedação à prática do ato administrativo. Embora possa ser considerado desnecessário, não se trata de uma conduta vedada à Administração ainda mais por se tratar de ato vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional, conforme parágrafo único do art. 142 do CTN.

Pensamento contrário possibilitaria a interpretação de que o contribuinte poderia, por ato

unilateral e voluntário (depósito judicial independente de autorização judicial), afastar o dever funcional previsto no parágrafo único do art. 142 do CTN, o que não me parece razoável e nem compatível com o princípio da legalidade no Direito Administrativo.

Convém ainda mencionar que, mesmo na hipótese de transferência dos depósitos judiciais para conta única do Tesouro do Estado, Distrito Federal ou Município, autorizada pela Lei Complementar nº 151/2015, ampliada pela Emenda Constitucional nº 99/2017 e regulada pelo Estado da Bahia por meio da Lei Complementar Estadual nº 42/2015 e Decreto Estadual nº 16.405/2015, os valores transferidos não identificam os tributos aos quais se referem, pois, a vinculação observa apenas os processos judiciais.

Por analogia, é possível pensar numa situação hipotética onde um cliente de uma grande empresa de comércio virtual, como a Amazon, efetua uma compra, optando por pagamento com boleto, mas, conhecendo os dados bancários do fornecedor, opta por transferir diretamente o valor à comerciante ou mesmo pedir a um terceiro, com o qual possui crédito correspondente ao preço, que promova esta transação bancária.

Como imaginar que, neste cenário, considerando as incontáveis operações diárias e emissões de boletos em valores semelhantes, mas que acabam sem pagamento, que a credora tem condições de relacionar automaticamente aquele pagamento à fatura daquela compra? Não há dúvida de que o devedor cumpriu a obrigação. Mas, até que ocorra a vinculação com o débito ao qual corresponde, há ainda uma percepção válida de inadimplemento para o credor.

Sendo assim, é temerário assumir que um depósito judicial possa, automaticamente, suprimir por completo a atuação administrativa até mesmo porque há um dever, decorrente da legalidade administrativa, de o interessado averiguar se o montante declarado e depositado efetivamente corresponde ao montante devido, assim como ocorre no procedimento do lançamento por homologação, por exemplo, no qual o imposto declarado e pago antecipadamente se submete à condição resolutiva do ato homologatório.

No entanto, é preciso ponderar as situações em que há uma efetiva restrição do ato administrativo de lançamento, dependendo de como se deu a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a qual pode ocorrer de forma espontânea ou por decisão judicial. O STJ, inclusive, reconhece que o depósito independe de autorização:

TRIBUTARIO. 1. DEPOSITO (CTN, ART. 151, II). O depósito previsto no artigo 151, II, do Código Tributário Nacional é um direito do contribuinte, só dependente de sua vontade e meios; o juiz nem pode ordenar o depósito, nem pode indeferi-lo. 2. MEDIDA LIMINAR (CTN, art. 151, IV). A medida liminar de que trata o artigo 151, IV, do Código Tributário Nacional também é um direito do contribuinte, desde que reunidos os respectivos pressupostos (o fumus boni juris e o periculum in mora); se o juiz deixar de reconhecê-los, deve indeferir a medida liminar, mas pode sugerir que essa tutela cautelar seja substituída pelo depósito dos tributos controvertidos, praxe judicial que visa a atender o interesse de ambas as partes e que não é ofensiva ao direito. Hipótese em que o juiz, não estando presentes os requisitos para a concessão da medida liminar, fez por deferir a medida mediante o depósito da quantia litigiosa, o que o acórdão recorrido exclui sem aprofundar o exame dos pressupostos da tutela cautelar. Recurso especial conhecido e provido. (REsp n. 77.072/MG, relator Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 16/5/1996, DJ de 5/8/1996, p. 26337.)

Por outro lado, a suspensão também pode acontecer por meio de decisões judiciais (art. 151, IV e V do CTN), vinculadas a depósito do montante ou não, constando ainda determinação de que a Administração se abstenha de lançar o tributo e/ou lavrar Autos de Infração. Nestes casos, por mais que seja uma postura criticável do Judiciário, que suscita inclusive uma indevida violação da independência do Executivo, entendo que o ato administrativo não pode ser praticado, ainda que para prevenir a decadência, sob pena de nulidade, além das consequências decorrentes do descumprimento de ordem judicial.

Neste sentido, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer PGFN/CAT nº 688/2015, reconhecendo que, embora não exista hipótese de suspensão e nem de interrupção da decadência tributária, em regra, ocorre nestes casos a *suspensão fática da decadência* pela decisão judicial, cabendo a transcrição de trecho elucidativo do entendimento:

“[...] As decisões judiciais que determinam a suspensão da exigibilidade do crédito tributário antes do seu lançamento têm o condão de autorizar, por si só, independentemente de seus fundamentos, o lançamento preventivo. A uma, porque representam empecilho oposto pelo contribuinte e alheio à Administração. A duas, porque bastam para que o lançamento preventivo se subsuma aos ditames do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sucedendo que, quando a decisão judicial impede o próprio lançamento para prevenir decadência, cominando multa diária e configuração de crime, em caso de eventual descumprimento, a atividade de fiscalização fica paralisada por fato alheio a seu controle, inclusive para fins de aplicação do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996.

Esse parece ser o caso em epígrafe, já que a decisão judicial parece ter determinado a paralisação das atividades de fiscalização e proibido o uso da prova até então colhida pela Fiscalização para embasar o lançamento. Ao contrário do previsto (ainda que por omissão ou a contrário senso) pelo CTN, a decisão judicial considerou que o processo administrativo para constituição do crédito tributário era em si ofensivo ao direito de privacidade do contribuinte, porque baseado em quebra indevida de sigilo fiscal.

O prosseguimento da atividade pela administração tributária, ainda que mediante simples lançamento preventivo fundado no art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996 (seguido, assim, da imediata suspensão da exigibilidade do crédito tributário) configuraria, por si só, descumprimento da decisão judicial, além de ser motivo para eivar o lançamento de nulidade, tanto porque baseado em prova considerada ilícita quanto porque contrário a uma decisão judicial específica. Diferente seria a hipótese de a decisão judicial ter determinado somente o desentranhamento do processo administrativo fiscal da prova que considerara ilícita para fins de lançamento, ou de ter determinado tão somente a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Enfim, o titular do direito ao crédito não deu causa ao tempo perdido. O tempo decorrido entre a paralisação da atividade administrativa para a constituição do crédito por ordem judicial e a revisão dessa mesma ordem judicial não pode estar inserido no prazo que o Estado possui para ‘verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível’ (art. 142, do CTN). A administração esteve proibida de aplicar o art. 142 do CTN em relação ao contribuinte beneficiado por decisão judicial com esse teor enquanto tal decisão produziu efeitos.

Consideramos, assim, que, durante esse período houve suspensão fática da decadência, período de tempo durante o qual a Administração esteve impossibilitada de agir e prosseguir na constituição do crédito tributário por motivo alheio à sua responsabilidade. [...]”

Logo, quando há comando judicial impedindo expressamente o lançamento, ainda que equivocado do ponto de vista jurídico, não há que se questionar, exceto pelas vias processuais cabíveis, cabendo à Administração se abster da prática do ato, porém, resguardada da decadência, de forma excepcional. Neste sentido, esta 1ª CJF recentemente reconheceu a nulidade de autuação efetivada em relação a contribuinte que obteve decisão determinando expressamente a abstenção do lançamento, cuja ementa transcrevo abaixo:

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0158-11/24-VD

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES OCORRIDAS NESTE ESTADO. Havendo decisão judicial eficaz vedando expressamente a lavratura do Auto de Infração, este não deve ser lavrado, sob pena de nulidade. Parecer da PGE/PROFIS nos autos sinalizando a necessidade de cumprimento da determinação judicial. Hipótese de “suspensão fática da decadência” pelo impedimento jurisdicional à prática do ato administrativo vinculado do lançamento, conforme jurisprudência do STJ. Preliminar acolhida. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Nulo**. Decisão unânime.

Mas, no caso em tela, consultando os autos da Ação Ordinária nº 0550330-33.2017.8.05.0001, este relator pode verificar que os depósitos foram realizados espontaneamente pela recorrente, independentemente de pedido expresso na inicial, tampouco decisão autorizativa. Do mesmo modo, não há provimento jurisdicional limitando a prática do ato administrativo de lançamento.

Assim, é possível compreender que não há impedimento à lavratura da autuação, ainda que possa ser considerada desnecessária em razão da constituição do crédito pelo depósito judicial. Ora, não se pode perder de vista que, mesmo nessa hipótese, pode existir outra conduta irregular em relação à qual seja cabível a autuação. Sobre este tema, aliás, a Secretaria da Receita Federal do Brasil possui a Solução de Consulta COSIT nº 03 de março de 2016, cuja ementa transcrevemos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO DEPÓSITO EM MONTANTE INTEGRAL.

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LEVANTAMENTO DOS VALORES.

O depósito constitui o crédito tributário, conforme art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), sendo desnecessário o lançamento de ofício para tanto.

O levantamento de (valores do) depósito não desconstitui o crédito tributário correspondente, sendo descabida a formalização de lançamento pelo Fisco, visto ser desnecessário, em atenção ao princípio da eficiência.

OUTRAS CONDUTAS IRREGULARES. LANÇAMENTO.

Para a hipótese de outra conduta irregular, é cabível a autuação fiscal, a fim de deixar caracterizada, na constituição do crédito tributário, dentre outros requisitos, a descrição do fato e a disposição legal infringida.

Dispositivos Legais: arts. 108 e 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN); art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

É verdade que, na prática, não foi este o caso, uma vez que os autuantes atestaram, após exame em diligência, que os depósitos realizados pela recorrente compreenderam os encargos legais, de modo que não há valor complementar a ser exigido. Mas, a meu ver, isso não causa a nulidade do lançamento, tampouco justifica o seu desfazimento. Quanto à multa e juros inseridos na autuação, por outro lado, penso que algumas ponderações são necessárias.

Sabe-se que, no âmbito federal, há expressa previsão de não incidência da multa de mora, em relação a débitos com exigibilidade suspensa por liminar ou tutela provisória, até 30 dias após a publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição:

Lei Federal nº 9.430/96

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Contudo, inexistindo previsão expressa na legislação estadual, não é possível aplicar o entendimento por analogia, como já decidido pelo STJ:

TRIBUTÁRIO. MULTA. JUROS.

1. Multa e juros devidos, na relação tributária em exame, por:

a) a recorrida, por ter efetuado lançamento a maior e ilegal em as escrita fiscal, beneficiando-se de indevida correção monetária do saldo credor do ICMS, no período de 1994 a 199, não está isenta de arcar com a multa legal e a totalidade dos juros devidos;

b) o fato de ter agido sob o amparo de medida liminar judicial, posteriormente cassada, não afasta a sua responsabilidade pelas obrigações acessórias acima identificadas;

c) o fisco, mesmo no período da vigência da liminar, não estava impedido de lavrar autuação; só não podia exigir tributo;

d) ser impossível, por interpretação analógica, o afastamento de multa prevista em lei;

e) ao ser mantido, pelo acórdão recorrido, a cobrança da obrigação principal, consequentemente, a ela se incorporam os juros e multa previstas em lei;

f) a indevida escrituração e apropriação de créditos na escrita fiscal está plenamente reconhecida, inexistindo norma legal que beneficie a recorrida para isentá-la da multa e dos juros.

2. Obediência ao princípio da legalidade. Impossibilidade de, por interpretação analógica, isentar-se o contribuinte de multas e juros.

3. Ilicitude reconhecida e determinação do pagamento da obrigação tributária (lançamento do crédito a maior do ICMS feito indevidamente) pelo acórdão recorrido. Não há amparo legal para a exclusão da multa e dos juros.

4. Recurso provido. (REsp n. 1.015.421/RS, relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em

20/5/2008, DJe de 23/6/2008.) (grifamos)

Ademais, de acordo com a Súmula nº 405 do STF, “*Denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária*”, de maneira que não seria aplicável a “teoria do fato consumado” ou os princípios da proteção da confiança e da segurança jurídica para invocar direito subjetivo calcado em decisão provisória, dada a sua natureza precária, que faz com que sua revogação possua efeito retroativo (*ex tunc*), em regra (RE 608482, Relator(a): TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, DJe 29/10/2014).

É preciso, contudo, fazer uma distinção necessária entre a hipótese de suspensão de exigibilidade pertinente ao depósito integral (art. 151, II do CTN) e aquelas decorrentes de decisão judicial (art. 151, IV e V do CTN). Observe-se inicialmente que o disposto na Lei Federal nº 9.430/96 abarca apenas as suspensões derivadas de provimentos jurisdicionais, por exemplo.

E há diferenças relevantes, a começar pela própria conveniência de se manter a previsão legal dessas hipóteses, caso não possuíssem tratamento distinto. Afinal, se tanto o depósito como as tutelas provisórias não afastassem os acréscimos decorrentes da mora e/ou da inadimplência, qual seria a vantagem ou estímulo que os contribuintes possuiriam para promover, especialmente de forma espontânea, o depósito do montante integral? Não se pode perder de vista que a *coerência* é uma *condição para a justiça* do ordenamento jurídico, porque a existência de duas normas contraditórias válidas afasta a certeza e a justiça que o ordenamento deveria garantir, como ensina Norberto Bobbio (*Teoria do ordenamento jurídico*. 6ª ed., Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995, fls. 112-114).

Há, no entanto, outro aspecto que me parece ainda mais contundente que diz respeito às consequências posteriores da medida judicial. Isso porque, quando há depósito do montante integral, encerrada a disputa judicial, o valor depositado é convertido em renda do sujeito ativo ou restituído ao contribuinte, independente de ato ou processo administrativo de cobrança ou restituição.

Entretanto, na hipótese de tutela provisória, especialmente quando esta é revertida em favor da Fazenda Pública, a consequência é a restauração do estado anterior (*status quo ante*), o que torna, inclusive, a *reversibilidade da medida*, um requisito apreciado para seu (in)deferimento. Sob este prisma, há um retorno à situação original de “não recolhimento”, esta sim compatível com a incidência de acréscimos moratórios e demais encargos.

Sendo assim, penso que o exame da pretensão recursal tem que levar em consideração a premissa de que o depósito do montante integral é hipótese suspensiva com consequências práticas e efeitos próprios, que não se confunde com aquelas decorrentes de decisão judicial, tão somente.

E aqui não se trata de hipótese de suspensão da exigibilidade por liminar ou tutela provisória, como já mencionado, e nem se trata de depósito parcial, restrito ao montante que o contribuinte reconhece, como ocorre em alguns casos. No presente caso, houve o depósito integral do valor devido, inclusive acrescido dos encargos nos meses em relação aos quais o recolhimento seria considerado extemporâneo.

Logo, não há como considerar a incidência de encargos moratórios além daqueles compreendidos pelos valores depositados após o respectivo vencimento e, muito menos, sobre os depósitos efetivados dentro do vencimento, haja vista, inclusive, o que dispõe o Código Tributário do Estado da Bahia quanto ao depósito administrativo:

Lei nº 3.956/1981 (COTEB)

Art. 163. Para elidir a fluência dos acréscimos moratórios e da atualização monetária, poderá o sujeito passivo fazer o depósito administrativo do valor exigido com os acréscimos tributários cabíveis, atualizados monetariamente, com direito à redução da multa prevista na legislação em função do momento do pagamento do débito.

§ 1º O depósito de que cuida este artigo será feito em instituição financeira credenciada a arrecadar os tributos

estaduais.

§ 2º O depósito efetuado em valor inferior ao montante integral da exigência fiscal não impede a fluência da atualização monetária e dos acréscimos moratórios relativamente à parte remanescente do débito.

Destaque-se que o COTEB é norma anterior à CF/88, portanto, para resguardar sua recepção, deve ser interpretado sob o parâmetro constitucional da igualdade vigente, de maneira que não me parece sustentável a aplicação do dispositivo apenas aos depósitos administrativos, sobretudo diante do atual tratamento conferido aos depósitos judiciais, nos termos da LC nº 151/2015, da EC nº 99/2017, da Lei Complementar Estadual nº 42/2015 e do Decreto Estadual nº 16.405/2015.

Ademais, se o depósito integral constitui o crédito e torna desnecessário o lançamento, ao passo que suspende a sua exigibilidade, não possui coerência lógica admitir que lançamento tributário pertinente à mesma obrigação seja acrescido de atualização monetária e acréscimos moratórios sobre o mesmo montante sob pena de tornar inócua a exigência de depósito integral como requisito para considerar suspensa a exigibilidade.

Ora, a atualização monetária e acréscimos moratórios são sanções pelo *inadimplemento total ou parcial*, o que não é o caso do depósito do montante integral, que se equipara ao pagamento/recolhimento do tributo, dada a sua predestinação à conversão em renda na hipótese de improcedência da demanda.

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. ART. 151, II, DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONVERSÃO EM RENDA. DECADÊNCIA.

1. Com o depósito do montante integral ou equivalente fiança bancária tem-se verdadeiro lançamento por homologação. O contribuinte calcula o valor do tributo e substitui o pagamento antecipado pelo depósito, por entender indevida a cobrança. Se a Fazenda aceita como integral o depósito, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito, aquiesceu expressa ou tacitamente com o valor indicado pelo contribuinte, o que equivale à homologação fiscal prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

2. Uma vez ocorrido o lançamento tácito, encontra-se constituído o crédito tributário, razão pela qual não há mais falar no transcurso do prazo decadencial nem na necessidade de lançamento de ofício das importâncias depositadas.

3. “No lançamento por homologação, o contribuinte, ocorrido o fato gerador, deve calcular e recolher o montante devido, independente de provocação. **Se, em vez de efetuar o recolhimento simplesmente, resolve questionar judicialmente a obrigação tributária, efetuando o depósito, este faz as vezes do recolhimento, sujeito, porém, à decisão final transitada em julgado.** Não há que se dizer que o decurso do prazo decadencial, durante a demanda, extinga o crédito tributário, implicando a perda superveniente do objeto da demanda e o direito ao levantamento do depósito. Tal conclusão seria equivocada, pois **o depósito, que é predestinado legalmente à conversão em caso de improcedência da demanda, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, equipara-se ao pagamento no que diz respeito ao cumprimento das obrigações do contribuinte, sendo que o decurso do tempo sem lançamento de ofício pela autoridade implica lançamento tácito no montante exato do depósito**” (Leandro Paulsen, “Direito Tributário”, Livraria do Advogado, 7ª ed, p. 1227).

4. O fato de que o depósito foi determinado pelo Juízo como forma de suspensão do crédito tributário em nada altera a aplicação do entendimento da Primeira Seção desta Corte.

5. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp n. 969.579/SP, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 16/10/2007, DJ de 31/10/2007, p. 314.)

Neste mesmo sentido, o Min. Luiz Fux, à época no STJ, proferiu voto apontando que o depósito judicial possui dupla finalidade, inibindo a ação da Fazenda Pública ao tempo que acautela seus interesses, conforme trecho abaixo:

“[...] Com efeito, o depósito judicial dos valores controvertidos, nos termos do art. 151, II, do CTN tem finalidade dúplice, uma vez que, ao mesmo tempo em que inibe a propositura de executivo fiscal, acautela os interesses da Fazenda Pública na satisfação do crédito tributário.

No momento em que o contribuinte opta por depositar os valores controvertidos até decisão que declare a legalidade ou ilegalidade da exação, presta uma garantia que, repita-se, impede a propositura da execução fiscal com todos os seus consectários como, v.g., a penhora dos bens do devedor, e ao mesmo tempo, acautela os interesses do Fisco na medida em que a conversão dos valores em renda, **permanecendo indisponível até o trânsito em julgado da sentença e tendo seu destino estritamente vinculado ao resultado da demanda em cujos**

autos se efetivou. [...]” (grifos originais)

Uma das ementas do acórdão (que contém duas, uma referente ao REsp contra o acórdão da apelação e outra relativa ao REsp contra acórdão do agravo regimental) consigna expressamente o impedimento à fluência aos juros e multa pelo depósito:

[...]

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO CONTRA ACÓRDÃO DO AGRAVO REGIMENTAL. LEVANTAMENTO OU CONVERSÃO DO DEPÓSITO EM RENDA. NECESSIDADE DO TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 283 DO STF. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO-COMPROVADO.

1. A garantia prevista no art. 151, II, do CTN tem natureza dúplice, porquanto, ao tempo em que impede a propositura da execução fiscal, a fluência dos juros e a imposição de multa, também acautela os interesses do Fisco em receber o crédito tributário com maior brevidade, permanecendo indisponível até o trânsito em julgado da sentença e tendo seu destino estritamente vinculado ao resultado da demanda em cujos autos se efetivou. (Precedentes: REsp 862.711/RJ, DJ 14/12/2006; REsp 767328/RS, DJ 13/11/2006; REsp 252.432/SP, DJ 28/11/2005; EREsp 270083/SP, DJ 02/09/2002)

2. In casu, o acórdão prolatado em sede de apelação em mandado de segurança - que objetiva discutir a incidência do ICMS sobre a habilitação, a assinatura, a locação de linhas e aparelhos celulares e outros serviços suplementares prestados pela empresa de telefonia móvel celular - não transitou em julgado, porquanto ambos os apelos estão sendo julgados conjuntamente, sendo certo que o montante depositado e pretendido levantar é estimado em R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais).

3. A divergência jurisprudencial, ensejadora de conhecimento do recurso especial, deve ser devidamente demonstrada, conforme as exigências do parágrafo único do art. 541 do CPC, c/c o art. 255 e seus parágrafos, do RISTJ, o que não ocorreu in casu.

4. O requisito do prequestionamento é indispensável, por isso que inviável a apreciação, em sede de recurso especial, de matéria sobre a qual não se pronunciou o Tribunal de origem, incidindo, por analogia, o óbice das Súmulas 282 e 356 do STF. É que a alegação acerca da ausência de publicação dos despachos autorizadores do levantamento, pela Fazenda Pública, dos depósitos efetuados com o escopo de suspender a exigibilidade do crédito tributário, não foi objeto de análise pelo acórdão recorrido, nem foram opostos embargos declaratórios com a finalidade de prequestioná-la.

5. Recurso especial interposto contra acórdão do agravo regimental no agravo de instrumento (art. 522 do CPC) parcialmente conhecido e, nesta parte, provido. (REsp n. 945.037/AM, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 24/6/2009, DJe de 3/8/2009.) (grifamos)

Por estas razões, não vejo como prosperar a manutenção dos acréscimos moratórios e atualização monetária, uma vez viabilizado o depósito integral previsto no inciso II, do art. 151 do CTN.

Ademais, com todo o respeito, discordo do parecer da PGE/PROFIS de fls. 324-327. A natureza da multa de ofício é incapaz de possibilitar a sua aplicação na presente hipótese, pois, ainda que não tenha como pressuposto a mora do contribuinte, sua finalidade é desestimular o inadimplemento da obrigação tributária. Entretanto, como já se apontou, o depósito espontâneo do montante integral não pode ser equiparado à inadimplência, equivalendo ao pagamento/recolhimento do tributo.

O CARF, inclusive, possui súmula vinculante neste sentido:

Súmula CARF n° 132

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019

No caso de lançamento de ofício sobre débito objeto de depósito judicial em montante parcial, a incidência de multa de ofício e de juros de mora atinge apenas o montante da dívida não abrangida pelo depósito.

Acórdãos Precedentes:

9303-007.539, 3201-004.265, 3201-003.090, 1302-001.502, 2201-002.132, 9101-001.598, 1301-000.795, 9101-000.775, 3302-000.671, 1101-00.135, 1101-00.098, 101-96.857, 101-95.884, 105-15.685 e 203-08.164. (Vinculante, conforme Portaria ME n° 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

É bom ressaltar que no presente caso, cuida-se de hipótese em que houve o depósito integral do crédito tributário, antes mesmo da ação fiscal, não sendo objeto da discussão uma eventual situação em que o depósito ocorreu posteriormente à ação fiscal.

Enfim, rejeita-se a pretensão de nulidade do lançamento, por considerar que a desnecessidade de lançamento para constituição do crédito tributário cujo montante integral foi objeto de depósito judicial não implica em vedação do ato administrativo de lançamento, consistente na lavratura do auto de infração, a qual, por si só, não pode ser identificada como atos de cobrança posteriores, mencionados no Tema Repetitivo 271 do STJ e, por outro lado, acolhe-se a pretensão de afastamento da multa e juros do lançamento, exceto em relação àqueles incidentes sobre os recolhimentos extemporâneos, ou seja, os que já foram objeto do depósito judicial pela sua realização após o vencimento do tributo.

Por consequência, o exame do caráter confiscatório da multa imposta, embora inviável no âmbito administrativo, na forma do art. 167 do RPAF/BA, resta também prejudicado diante do afastamento das parcelas acrescidas na autuação.

Outrossim, mantém-se o acórdão recorrido quanto à prejudicialidade das matérias de mérito deduzidas na impugnação, em função da renúncia à discussão administrativa.

Diante do exposto, rejeito a preliminar e nulidade e, no mérito, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, apenas para excluir do lançamento a multa e os juros incidentes na autuação, mantendo-se os encargos considerados nos depósitos judiciais realizados extemporaneamente, devendo os autos serem remetidos ao controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis, conforme art. 126 do COTEB.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário interposto para modificar a Decisão recorrida e considerar **PREJUDICADO** a parte não discutida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298958.0014/18-5, lavrado contra **JACOBINA MINERAÇÃO E COMÉRCIO LTDA.**, no valor de **R\$ 2.870.509,47**, sem incidência da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, conforme previsão do art. 151, II do CTN. Diante da renúncia à discussão da lide na esfera administrativa, em razão da propositura de medida judicial, devendo o PAF ser remetido à PGE/PROFIS, para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis, conforme Art. 126 do COTEB.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de fevereiro de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCORT PASSOS SALAU – REPR. DA PGE/PROFIS