

PROCESSO PGE2016194710-0

PROCEDIMENTO DE UNIFORMIZAÇÃO DE ORIENTAÇÃO JURÍDICA

DECRETO Nº 11.737/2009

PARECER

TRIBUTÁRIO – ICMS – Decadência

– Análise dos motivos determinantes que ensejaram a expedição da Súmula nº 8 do STF – Reconhecimento do caráter de norma geral das previsões legais que tratam de decadência e prescrição em direito tributário – Reflexo quanto à contagem dos prazos decadenciais dos lançamentos efetuados com fulcro no art. 107-B, §5º, do Código Tributário do Estado da Bahia, aplicado até a revogação promovida pela Lei nº 13.199/14 – Reiteradas decisões contrárias à tese sustentada pelo Estado – Revisão do entendimento da Procuradoria Geral do Estado.

1. REGISTROS INICIAIS.

Tendo em vista a existência de reiterados pedidos de dispensa de recurso nas hipóteses em que há decisão judicial reconhecendo a decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário de ICMS quanto aos autos de infração lavrados em virtude da verificação de débito declarado e pago a menor, o i. Procurador Chefe da PROFIS instaurou procedimento de uniformização de jurisprudência administrativa, da forma prevista pelo Decreto nº 11.737/2009.

Assim procedendo, nos autos do Processo PGE 2016194710-0, solicitou aos membros do NAIPE a elaboração de relatório com o objetivo de obter definição a respeito da melhor estratégia a ser adotada nos processos administrativos e

judiciais que envolvem tal matéria. A conveniência da definição sistêmica, portanto, se justifica considerando a edição da Lei nº 13.199/14, que revogou o §5º, do art.107-B do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) e, sobretudo, o grande volume de decisões desfavoráveis à Fazenda Pública, uma vez que o TJ/BA, seguindo a orientação do STF, sedimentou o entendimento contrário à tese sustentada pela Procuradoria Fiscal, impondo, por conseguinte, consideráveis ônus sucumbenciais a serem suportados pelo erário.

Em verdade, a análise dos impactos decorrentes da pacificação da jurisprudência sobre determinado assunto coaduna-se com a diretriz dos estudos empreendidos por esta PROFIS, no sentido de promover maior eficiência da recuperação dos créditos tributários, evitando que a atuação dos Procuradores se volte para demandas cuja probabilidade de êxito seja considerada improvável, como no caso de que se cuida.

Consoante o pedido de dispensa de interposição de Apelação encaminhado pela i. Procuradora Eliete Sampaio Lacerda Senra, nos autos às fls. 06, a discussão versa em torno da aplicação do §4º, do art. 150, do CTN, nas hipóteses de pagamento do crédito tributário, ainda que a menor, em detrimento da previsão constante do §5º, do art. 107-B, do COTEB, então em vigor à época dos fatos.

Sobre este assunto, cumpre-nos registrar que, no ano de 2009, este assunto foi amplamente discutido nesta PROFIS, inclusive em sede de procedimento de uniformização de jurisprudência administrativa, oportunidade em que, considerando o contexto da época, não foram acolhidas as conclusões lançadas no parecer da minha lavra (PA-CMG-92-2009), exarado nos autos do processo nº PGE2009168051, no sentido de que a mudança de entendimento manifestada pelo STF quando da edição da Súmula Vinculante nº 8 ensejaria o reconhecimento da inaplicabilidade do aludido §5º, do art. 107-B do COTEB, que ainda encontrava-se em vigor e vinha sendo aplicado pelos prepostos fiscais.

Ocorre que, passados os anos, verificou-se que a jurisprudência do TJ/BA acabou por aplicar a tese manifestada nos precedentes da Súmula nº 8 do STF e consolidou o entendimento de que as regras concernentes à decadência e prescrição em matéria tributária são reservadas à lei complementar. Em razão disso, em todo esse período, não se verificou êxito da tese então sustentada pelo Estado da Bahia no sentido de que deveria ser aplicada a norma prevista na legislação estadual que fixava prazo distinto para início da contagem do prazo decadencial nas hipóteses em que havia pagamento integral ou parcial.

Feitos esses breves registros a respeito do expediente inaugural que ensejou a elaboração do presente opinativo, demonstraremos a seguir, de forma mais detalhada, as razões pelas quais reputamos ser necessária a definição sistêmica quanto à atuação da PROFIS nos processos sob nossa condução e responsabilidade mediante instauração de novo procedimento de uniformização de orientação jurídica, especificamente voltado à revisão a orientação anteriormente aprovada pela PROFIS no ano de 2009, da forma que autoriza o art. 22 do Decreto nº 11.737/2009.

Para tanto, reputo ser salutar reproduzir alguns dos argumentos suscitados naquela oportunidade, os quais ainda subsistem pertinentes, acrescentando outros pontos constantes da jurisprudência atualizada e da ulterior alteração da legislação estadual promovida pela Lei nº 13.199/14.

2. REPERCUSSÃO DOS MOTIVOS DETERMINANTES DA EXPEDIÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO STF.

A discussão a respeito da contagem do prazo decadencial em diversas atuações, nas quais se adotava o critério previsto pelo do §5º, do art. 107-B do COTEB, então em vigor até ser revogado pela Lei nº 13.199/14, surgiu com a expedição, em 12 de julho de 2008, da Súmula nº 8 do STF que assim estabeleceu:



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário”.

Observa-se que, em que pese este enunciado referir-se à inconstitucionalidade de normas previdenciárias e não tratar especificamente do prazo para constituição do crédito tributário dos tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, seu conteúdo volta-se à concepção de que a decadência e prescrição de crédito tributário, porquanto possui natureza jurídica de norma geral de direito tributário, é matéria reservada à lei complementar.

Esta conclusão decorre da leitura dos precedentes de determinaram a expedição desta Súmula, conforme se extrai do trecho julgamento do RE 556664, (Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgamento em 12.6.2008, DJe de 14.11.2008):

“Ementa: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS À LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5 DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei

ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.” (grifos acrescentados).

Assim, ao analisar os precedentes que ensejaram a edição da Súmula nº 8, confirma-se que seu conteúdo não se restringe à declaração de inconstitucionalidade das normas ali citadas, mas abrange indubitavelmente o entendimento de que as normas que tratam da prescrição e decadência em matéria tributária possuem natureza de normas gerais, disciplina reservada, portanto, à lei complementar, no caso, o Código Tributário Nacional.

Isto se revela ainda mais claro, quando o Min. Relator, em seu voto, ao manifestar-se sobre o conhecimento dos recursos extraordinários, assim observou: *“ressaltando o reconhecimento da repercussão geral da questão constitucional neles suscitada: a necessidade do uso de lei complementar para regular matéria relativa à prescrição e à decadência tributárias”.*

Tendo em vista o reconhecimento da amplitude do conteúdo tratado no enunciado do STF, torna-se necessário verificar a sua repercussão quanto aos créditos tributários, cuja contagem de prazos para constituição teve como fundamento o citado §5º, do art. 107-B, do COTEB, da forma como fora exposto linhas acima, especialmente considerando as diversas variáveis em que se desdobram as regras sobre os prazos decadenciais.

Por outro lado, antes de adentrarmos na análise do conteúdo da decisão em comento, cabe-nos ressaltar os efeitos processuais decorrentes da edição de Súmula vinculante pelo STF e, por conseguinte, o reflexo cogente do entendimento fixado pela Corte máxima quanto ao processamento e julgamento de demandas judiciais que tratam de matéria idêntica.

3. EFEITOS DA EDIÇÃO DE SÚMULA VINCULANTE PELO STF

O chamado efeito vinculante de súmula editada pelo STF impõe que a decisão exarada pela corte máxima deve ser obrigatoriamente obedecida para os demais tribunais que discutam questão idêntica.

Aliado ao fato de que a vinculação desta decisão deve ser necessariamente observada pelos tribunais quando do julgamento de processo com identidade de matéria, o entendimento fixado nas sumulas vinculantes aprovadas pelo STF devem igualmente ser seguido pela Administração Pública, como é o caso da situação tratada no presente expediente.

Este é o teor do impositivo constitucional:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso.

Sendo, portanto, incontestada a observância, tanto pelo Poder Judiciário como pela própria Administração, da orientação fixada em súmula vinculante, resta-nos, agora, exclusivamente perquirir se há efetiva subsunção das situações discutidas no presente expediente – aplicabilidade da regra do §5º, do art. 107-B, do COTEB quanto aos fatos geradores ocorridos no período anterior a sua revogação – ao conteúdo dispositivo da referida Súmula nº 8 do STF, a partir do exame das variáveis fáticas encontradas quando se aprecia as regras de contagem de prazos para constituição dos créditos tributários.

4. A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO DO ICMS E AS REGRAS SOBRE PRAZOS DECADENCIAIS – DELIMITAÇÃO DO OBJETO TRATADO NO PRESENTE RELATÓRIO.

Nesta oportunidade, a fim de confrontar a amplitude do impacto da orientação jurisprudencial em comento, necessário se faz discriminar as diferentes regras sobre prazos decadenciais disciplinadas no sistema jurídico pátrio, sobretudo considerando a existência da previsão constante §5º, do art. 107-B, do COTEB, a qual, apesar de revogada com o advento da Lei nº 13.199/14, subsiste como fundamento de validade de processos judiciais decorrentes da cobrança de autos de infração lavrados quando ainda estava em vigor a citada norma estadual.

Não é demasiado recordar certas particularidades acerca da natureza jurídica do ICMS, o qual, consubstanciado em espécie de tributo sujeito ao chamado lançamento por homologação, enquadra-se dentre aqueles em que o legislador outorgou competência ao particular para produzir a norma individual e concreta, contendo todos os elementos determinantes da obrigação tributária a fim de tornar possível a cobrança da exação. Assim, do regime jurídico aplicável ao ICMS se deduz que o particular produz esta mesma norma individual e concreta, com todas as características inerentes ao ato de constituição do crédito tributário.

Esta reflexão é importante na medida em que nos impõe reconhecer que as regras pertinentes à contagem dos prazos para constituir o crédito tributário – seja pelo lançamento *strictu sensu*, seja pelo ato do próprio contribuinte – são igualmente aplicáveis ao Fisco e aos particulares. Ou seja, a interpretação adotada quanto a estes dispositivos legais deve ser observada tanto pelos agentes fiscais quando da lavratura de autos de infração, quanto pelos particulares quando demandarem a repetição de possível indébito tributário.

Reprisados estes aspectos, torna-se mais fácil examinar as normas gerais dispostas na legislação federal que regulam a matéria, a fim de cotejá-las com o correlato regramento estadual.

Registre-se, por oportuno, que a presente manifestação volta-se especificamente às hipóteses em que houve constituição do crédito tributário de acordo com a disciplina então em vigor do §5º, do art. 107-B, do COTEB, a qual instituiu prazo decadencial diverso da previsão imposta pelo CTN, isto é, especificamente na situação em que se verifica a ocorrência de débito declarado e pago, ainda que parcialmente, desde que inexista dolo, fraude ou simulação.

5. REGRAS GERAIS PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO FEDERAL SOBRE OS PRAZOS DECADENCIAIS (ARTIGOS 150, §4º E 173, I, DO CTN) – DISCIPLINA DISTINTA DA FIXADA PELA LEGISLAÇÃO ESTADUAL (ARTIGO 170-B, §5º DO COTEB).

Inicialmente, a identificação com segurança dos marcos para contagem dos prazos decadenciais em geral, pressupõe o reconhecimento de dois momentos distintos verificáveis no fluxo da constituição do crédito tributário, são eles, o momento da ocorrência, no mundo fático, do evento sujeito à incidência do imposto e o momento em que este evento foi convertido em fato jurídico e, finalmente, realizado o lançamento tributário.

Sobre o assunto, reproduzo as anotações lançadas no parecer anteriormente referido (PA-CMG-92-2009), o qual, como dito, ensejou a instauração do primeiro procedimento de uniformização de jurisprudência administrativa, ora sujeito à revisão.

Naquele opinativo anotei que não resta dúvida de que a verificação segura do início do prazo decadencial para constituir o crédito tributário se deduz da correta identificação do momento em que o evento sujeito à incidência do imposto efetivamente ocorreu, bem assim do momento em que este evento foi convertido em fato jurídico tributário, isto é traduzido em linguagem jurídica, mediante as provas admitidas no direito, e, finalmente constituído o fato jurídico tributário.

Com efeito, estas reflexões são importantes porque é necessário determinar no próprio lançamento tributário esses dois marcos temporais: (i) a data em que ocorreu o evento no mundo concreto e (ii) a data em que este evento foi traduzido em linguagem jurídica e passou a integrar o antecedente desta referida norma individual e concreta de imposição tributária.

Igualmente em outra oportunidade teci comentários sobre esta distinção¹, cuja reprodução também acredito ser conveniente para o fim de separar o momento em que se dá o ato de produção do enunciado prescritivo e o instante da expedição da norma propriamente dita ou, por melhor dizer, *“uma coisa é o marco de tempo em que uma norma, individual e concreta, entra no sistema do direito posto; outra, a data que o enunciado registra como da realização do acontecimento”*².

Especificados os elementos temporais na configuração do fato jurídico tributário, antecedente da norma individual e concreta descritiva da ocorrência do evento, PAULO DE BARROS CARVALHO distingue tempo do fato e tempo no fato. Segundo sua doutrina, o tempo do fato constitui a data em que o enunciado denotativo³

¹GUERRA, Cláudia Magalhães. Lançamento Tributário & sua Invalidação, Editora Juruá, 2ª edição, p. 88/89.

²CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência, p. 105.

³O caráter de concretude da norma jurídica encerra sempre um enunciado denotativo, apontando para um evento ocorrido no passado. A norma abstrata, por sua vez, possui no seu antecedente, um enunciado

é introduzido no ordenamento jurídico mediante a expedição da norma individual e concreta. Trata-se, portanto, do tempo em que se dá o exercício da competência para a produção desta norma, da expedição do próprio lançamento tributário.

Como se sabe, a norma individual e concreta possui em seu antecedente a descrição de um evento já ocorrido na realidade fenomênica, subsumido à hipótese (conotativa) descrita também no antecedente daquela norma geral e abstrata que lhe serviu de fundamento de validade. Em se tratando de descrição de algo sucedido no passado, há de fazer referência ao tempo em que tal evento ocorreu: é o tempo no fato.

PAULO DE BARROS CARVALHO, então, conclui que *“o tempo do fato vai ser o ponto de referência para a aplicação do direito positivo, no que toca à feitura como enunciado, disciplinando todos os procedimentos relativos à configuração factual, incluindo-se a própria competência do agente da Administração, ou do particular, para instituí-lo. (...) Seus efeitos serão, evidentemente, constitutivos: sem ele (ato de produção da norma) e antes dele, o fato inexistente, não está constituído”*.

E, ao tratar do tempo no fato, esclarece que *“vamos encontrar o tempo no fato obviamente depois de composto o enunciado prescritivo, ao entrarmos em contacto com o texto do ordenamento em vigor. Analisando sua redação, percebemos que menciona um acontecimento necessariamente pretérito. Esta menção é o tempo no fato, supinamente importante, na medida em que assinala os efeitos declaratórios do enunciado factual. A legislação aplicável será a vigente na data a que o fato se refere, isto é, na data do evento⁴”*.

A percepção da diferença entre esses dois momentos é importante, uma vez que as regras aplicáveis ao caso concreto (atos formais) serão aquelas em vigor na data da celebração do ato de lançamento, ou do documento formalizador da obrigação tributária expedido pelo particular. Já as normas jurídicas concernentes ao

conotativo, descritivo de um fato de possível ocorrência no futuro, indicando, portanto, apenas elementos identificadores.

⁴Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência, p. 123-124.

relato do evento, bem como as pertinentes à relação jurídica instalada com a constituição do fato, seriam as que estivessem em vigor na data do evento⁵.

Assim, uma vez apreciadas as particularidades destes marcos temporais (tempo do evento e tempo do fato jurídico tributário), pode-se avançar no exame da legislação federal sobre prazos decadenciais para constituir o crédito tributário. E, aqui, por mais uma vez, utilizaremos o estudo feito no Processo PGE2009168051 e que culminou no parecer PA-CMG-92-2009, no qual foram detalhadas sete situações que devem ser apartadas para fins de contagem do prazo decadencial, de acordo com os dispositivos do Código Tributário Nacional abaixo transcritos, inicialmente ignorando a regra disposta na legislação estadual anteriormente em vigor (§5º, do art.107-B do COTEB) e que deu ensejo à discussão ora relatada.

A primeira regra que merece destaque é a inserta no §4º, do art. 150, do CTN, segundo a qual:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Em seguida, do art. 173 do mesmo diploma legal determina que:

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

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

(...)

⁵Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: *Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 107.

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

Cientes da existência dessas duas previsões legais, perfeitamente aplicáveis quanto aos tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação”, a exemplo do ICMS conforme foi dito, podemos finalmente examinar separadamente as seguintes situações:

- (i) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido e, no prazo correto, efetua o pagamento e extingue a respectiva obrigação tributária;
- (ii) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, e efetua o pagamento em montante inferior ao que foi declarado;
- (iii) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude de dolo, fraude ou simulação;
- (iv) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, todavia não efetua o respectivo pagamento;
- (v) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido e, como não efetua o respectivo pagamento, o Fisco notifica o contribuinte a realizar este pagamento;
- (vi) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável;
- (vii) quando há anulação do lançamento anterior.

Para sistematizar melhor a identificação de cada caso, bem como o correlato dispositivo da legislação federal aplicável, analisaremos cada hipótese separadamente, sem ainda, repita-se, nos referir à legislação estadual que fixou prazos distintos da citada regra geral.

5.1. DÉBITO DECLARADO E TEMPESTIVAMENTE QUITADO.

A primeira hipótese reflete a mais comum situação quanto à extinção das obrigações tributárias referentes ao ICMS. Neste caso, verifica-se o que se denomina “homologação tácita do lançamento”, aplicando-se a regra prevista no §4º, do art. 150, do CTN, isto é, cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Por muitas vezes anotamos que, em que pese o citado dispositivo legal falar que há homologação do lançamento, em verdade, o fisco realiza a homologação do pagamento, com a extinção do crédito tributário constituído por força da declaração constante da norma individual e concreta produzida pelo particular. Efetivamente são dois efeitos reflexos: a homologação tácita do pagamento antecipado e a decadência do direito Fisco de produzir o lançamento de ofício.

5.2. DÉBITO DECLARADO E PAGAMENTO PARCIAL (RECOLHIMENTO A MENOR).

Na segunda situação, o contribuinte da mesma forma produz a norma individual e concreta, todavia não efetua o pagamento da integralidade do montante devido (e declarado). Há o que se chama usualmente de “pagamento a menor” ou “pagamento parcial”, igualmente ensejando a aplicação da regra prevista no §4º, do art. 150, do CTN (cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador).

Apesar de, ao final, provocar a incidência da mesma regra sobre os prazos de decadência, fizemos questão de separar esta situação em virtude da particularidade ordinariamente verificada no sentido de que, em alguns casos, o valor recolhido é tão diminuto em relação ao valor declarado, que pode caracterizar a hipótese de fraude ou simulação e, por via de consequência, a aplicação da regra constante do art. 173, inciso I e/ou parágrafo único, do CTN.

Há também situações em que se configura pagamento a menor por força de utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos o que, a depender do caso, pode se subsumir a hipótese de dolo, fraude ou simulação, não obstante, à primeira vista, este comportamento do contribuinte se apresentar como pagamento parcial.

5.3. DÉBITO DECLARADO, TEMPESTIVAMENTE PAGO E POSTERIOR VERIFICAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Feitas estas advertências a respeito de situações específicas para se reconhecer a efetivação de pagamento a menor e, por conseguinte, aplicação da regra do art. 150, §4º, constatamos a importância da análise do caso concreto para fins de subsunção adequada ao critério de contagem do prazo decadencial.

Desse modo, em se confirmando que houve a prática de dolo, fraude ou simulação – hipótese prevista no item (iii) acima exposto – há de ser aplicada a regra constante do art. 150, §4º, c/c com art. 173, inciso I e parágrafo único do CTN, ou seja, o direito da Fazenda Pública de expedir o lançamento de ofício extinguir-se-á depois de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Sobre este tema, não poderíamos deixar de considerar os comentários de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI que, ao tratar sobre as regras de decadência aplicáveis quanto aos distintos comportamentos do contribuinte em face da realização do fato jurídico tributário, faz esclarecedora advertência sobre a constituição do fato jurídico dolo, fraude ou simulação, apontando que: *“o fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação (parte final do Art. 150, §4º, do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nesses dispositivos, ser constituído na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (Art. 149, VII, do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita (parte final do art. 150, §4º do CTN). Importa asseverar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houve pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou ou porque o*

tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação não de ser apurados no procedimento de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes de prazo diferenciado de decadência”⁶.
(grifos acrescentados)

Ocorre que, para identificação do marco temporal concernente à data em que “o lançamento poderia ter sido efetuado” previsto no inciso I, do art. 173 do CTN, há de se levar em conta que esta atividade do Fisco pressupõe a constituição do fato jurídico dolo, fraude ou simulação.

Isto significa dizer que, na situação em comento, há atividade da Administração voltada à averiguação das provas necessárias para comprovar a ocorrência do ilícito, razão pela qual, deve ser igualmente considerada a previsão constante no parágrafo único do art. 173 do CTN, observando que a notificação ao contribuinte se presta para constituir o fato dolo, fraude ou simulação e, por conseguinte, apresenta-se como medida indispensável para justificar a expedição do lançamento de ofício.

Em razão disso, em existindo notificação de ato preparatório para constituir o ato ilícito, a regra constante do inciso I, do art. 173, do CTN, deve ser aplicada conjuntamente com o parágrafo único deste mesmo artigo. Desse modo, esta hipótese deve considerar a data da constituição do fato jurídico dolo, fraude ou simulação – ou da notificação ao contribuinte acerca de medida preparatória para sua constituição – como marco inicial da contagem do prazo decadencial. Em síntese, a constituição do fato jurídico dolo, fraude ou simulação apresenta-se como a data em que o lançamento poderia ter sido efetuado, apontada no inciso I, do art. 173, do CTN ou, em havendo notificação, há de ser aplicado o parágrafo único desse mesmo artigo.

⁶Decadência e Prescrição no Direito Tributário, p. 164.

5.4. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO.

A situação prevista no item (iv) refere-se ao caso de débito declarado e não pago, devendo ser aplicada a previsão do art. 173, inciso I, do CTN que marca o início da contagem do prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do evento tributário.

A incidência deste dispositivo legal quanto à contagem do prazo decadencial é inerente ao entendimento no sentido de que a Administração Fazendária, em verdade, homologa o pagamento e não o lançamento expedido pelo particular.

Em razão disso, frise-se que a autoridade fiscal, ao expedir o ato administrativo de lançamento tributário, realizará o verdadeiro ato de constituição do crédito tributário, revelando-se como norma individual e concreta, em cujo antecedente deverá obrigatoriamente consignar a data da ocorrência do evento tributário, fixando, por conseguinte, o “tempo no fato” e, no consequente, a imposição da obrigação tributária quanto ao pagamento do tributo pelo sujeito passivo.

Considerando que esta previsão é idêntica à regra geral da legislação estadual prevista no §5º, do art. 170-B, do COTEB, está situação não gerou o conflito discutido no presente expediente, razão pela qual não foi esta hipótese objeto de discussão judicial e, por conseguinte, definição no procedimento de uniformização de jurisprudência administrativa.

5.5. DÉBITO DECLARADO, NÃO PAGO E COM NOTIFICAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA.

A hipótese delineada no item (v) assemelha-se à descrita no item anterior. Todavia, neste caso, a Administração Fazendária realiza, em momento antecedente, outra espécie de ato comissivo voltado à constituição do crédito tributário, qual seja, a notificação do sujeito passivo de medida preparatória indispensável ao lançamento.

Diante desta situação, deverá ser observado o parágrafo único do art. 173 do CTN, o qual determina que esta notificação passa a configurar como o marco inicial para a contagem do prazo decadencial de cinco anos.

Com isso, observa-se que, quando a Administração notifica o sujeito passivo acerca da execução de ato preparatório para expedir o lançamento de ofício, o *dies a quo* do prazo decadencial é antecipado, porquanto não mais se aplica a regra da contagem a partir do exercício seguinte à data do fato gerador.

5.6. DÉBITO NÃO DECLARADO E NÃO PAGO (OMISSÃO DA OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL).

A situação disposta no item (vi) não guarda distinção com àquela prevista no item (iv), ou seja, tanto na hipótese de débito declarado e não pago, como na simples omissão de operação ou prestação tributáveis, deve ser aplicada a regra do art. 173, inciso I, do CTN, contando-se o início do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data da ocorrência do fato gerador.

Recorde-se que, consoante explicitamos ao tecermos algumas ponderações acerca do real conteúdo semântico da expressão “homologação do lançamento”, quando não há declaração, pelo contribuinte, da realização operação ou prestação tributável e, por conseguinte, inexistiu o respectivo pagamento, não há o que o Fisco homologar, razão pela qual se aplica a regra inserta no art. 173, inciso I, do CTN.

5.7. ANULAÇÃO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ANTERIOR.

Por fim, a última situação contemplada no item (vii) ocorre quando há anulação do lançamento anterior, isto é, quando existe decisão administrativa ou judicial que declare expressamente a anulação, por vício formal, do lançamento anteriormente realizado pelo Fisco.

Nos termos da regra constante do art. 173, inciso II, do CTN, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se depois de cinco anos

contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Mais uma vez, utilizaremos dos comentários anteriormente expendidos sobre a matéria⁷, no sentido de que o enunciado prescritivo inserto do inciso II, do art. 173, do CTN não trata propriamente do limite temporal para o exercício do poder de revisibilidade do Fisco, mas sim, de uma particularidade quanto à contagem do prazo decadencial para produzir novo lançamento, caso a invalidação se dê por verificação de vício formal na norma impositiva anterior. Todavia, como o limite temporal para invalidar o lançamento coincide com o prazo em que o Fisco ainda dispõe para constituir o crédito tributário, torna-se importante analisar o conceito de vício formal a que se refere o art. 173, inciso II, do CTN.

Para o fim de explicitar melhor as situações em que é possível a aplicação desta regra do CTN, determinativa do início da contagem do prazo decadencial a partir da declaração de nulidade do lançamento anterior por força da verificação de vício formal, é preciso apontar os critérios para identificação deste tipo de defeito do lançamento, apartando-os das hipóteses em que se configura verdadeiro vício material.

De fato, o lançamento tributário, assim como qualquer norma prescritiva de obrigações, revela em sua estrutura a incidência de duas espécies de normas: normas de produção normativa e normas de conteúdo. Em razão disso é que, ordinariamente, nos referimos ao curso do processo de positivação do direito tributário formal (ou instrumental) e do direito tributário material, respectivamente, como condição de validade da norma individual e concreta produzida.

A separação desses dois tipos de normas é importante na medida em que percebemos que constituem igualmente o próprio fundamento de validade da norma individual e concreta, o lançamento tributário.

⁷GUERRA, Cláudia Magalhães. **LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO & SUA INVALIDADÇÃO**, Editora Juruá, 2a edição, p. 172/173

Por conseguinte, atento ao problema da hierarquia, LUÍS CEZAR SOUZA DE QUEIROZ⁸ observa que a norma de produção normativa, porque dispõe como outra norma pode ser criada, modificada ou extinta, sempre será hierarquicamente superior à norma produzida.

Dito isso, observamos que a expedição da norma individual e concreta e, conseqüentemente, a constituição do crédito tributário mediante a expedição do lançamento de ofício, pressupõe a incidência e aplicação das duas categorias de regras jurídicas simultaneamente. Isto significa dizer que há prescrições normativas que cuidam do conteúdo dispositivo do próprio lançamento (seus aspectos substanciais), bem como prescrições concernentes ao modo como deve ser ela produzida.

Esta é a lição de Kelsen, segundo o qual, *“as normas gerais a aplicar pelos órgãos jurisdicionais e administrativos têm, portanto, uma dupla função: 1a – a determinação destes órgãos e do processo a observar por eles; 2a – a determinação do conteúdo das normas individuais a produzir neste processo judicial ou administrativo”*⁹.

Nota-se, portanto, que a primeira função das normas gerais destina-se à disciplinar o processo de geração normativa, o que significa dizer que o sistema jurídico, regulando sua própria criação, encerra normas que prescrevem o modo como outras devem ser introduzidas no ordenamento para serem reconhecidas como válidas. Trata-se de regras concernentes à competência do agente para a produção do enunciado prescritivo e, também, das que estabelecem determinados procedimentos indispensáveis à sua feitura. Na segunda função, reside o direito material, que cuida do cerne da prescrição normativa a ser inserta na norma individual e concreta.

Aplicando esta noção ao campo específico do Direito Tributário, poderíamos afirmar que o direito material a que alude Kelsen cuida do objeto da relação jurídica tributária: a obrigação do sujeito passivo de entregar recursos aos cofres

⁸Sujeição Passiva Tributária, p. 68-69.

⁹Teoria Pura do Direito, p. 256.

públicos, e do seu contraponto, o crédito conferido ao sujeito ativo, em face do poder de exigibilidade.

Todavia, no que tange à produção da norma individual e concreta de imposição tributária, ainda se incluem no bojo do direito material as normas relativas (i) ao fato jurídico tributário; (ii) à regulação da conduta propriamente dita, com os respectivos direitos e deveres dos sujeitos da relação jurídica; e (iii) à indicação dos sujeitos ativo e passivo desta mesma relação.

ESTEVÃO HORVATH faz excelente síntese do tema em apreço – direito tributário formal e material e leciona que *“resumidamente se pode dizer que o Direito Tributário material, ou substantivo, é o que rege a obrigação tributária nos seus elementos essenciais: o fato imponible, a base imponible, a dívida tributária, tudo em conformidade com o princípio da legalidade. Já o Direito Tributário formal, ou administrativo, regula a atividade dos sujeitos passivos e da Administração Tributária para que as obrigações tributárias nasçam, desenvolvam-se e se extingam”*¹⁰.

A utilização a concepção de direito material e formal nos termos acima evidenciados se revela bastante útil para o exame da situação ora em estudo, ao constatarmos que, a depender da categoria de norma violada, configurar-se-á nulidade ou anulabilidade da norma individual e concreta de lançamento tributário e, por conseguinte, aplicação do inciso II, do art. 173, do CTN.

Em verdade, a verificação da ocorrência de vício formal somente é possível quando nos debruçamos sobre a norma produzida e reconstruímos o modo como se deu seu processo gerativo, isto é, se foram efetivamente obedecidas todas as normas de direito formal aplicáveis, relativas ao sujeito competente para a expedição, das formalidades necessárias e do modo de exteriorização adequado.

No que se refere ao primeiro caso, ou seja, normas impositivas da competência para produzir o ato administrativo de lançamento tributário, o sujeito

¹⁰Lançamento Tributário e “Autolancamento”, p. 23.

competente há de ser, obrigatoriamente, agente público. Assim, mediante a assinatura acostada ao lançamento confirmamos se foi o sujeito determinado em lei como apto para produzir o veículo introdutor que a proferiu.

WALTER BARBOSA CORRÊA¹¹ aponta duas espécies de violação de competência: territorial e objetiva. Segundo sua doutrina, há vício de competência territorial (*ratione loci*) quando a autoridade intervém em âmbito territorial cuja competência impositiva é deferida a outra autoridade, porém da mesma classe. Há violação de competência objetiva (*ratione materiae*) quando a autoridade pratica uma ação, no exercício de seu cargo, reservada a outra autoridade.

Disto se deflui que a incompetência do sujeito produtor do lançamento tributário é fruto da inobservância de normas correspondentes ao direito formal, pois também cuida do processo gerativo da norma individual e concreta.

Por outro lado, quando nos referimos ao que entendemos como “requisitos procedimentais”, registre-se que os consideramos como fatos jurídicos que, por imposição normativa, produzem efeitos jurídicos, e se revelam pressupostos essenciais para a expedição da norma individual e concreta de imposição tributária. EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI fala em procedimento, e o conceitua como “*a solenidade jurídica prevista para o agente competente constituir o suporte fático do fato jurídico suficiente, para edição do ato-norma de lançamento tributário*”.

Em verdade, seja adotando a nomenclatura “requisitos procedimentais”, seja utilizando a expressão “procedimento”, é importante salientar que, para a confecção do ato administrativo de lançamento tributário, há normas jurídicas estabelecidas de condutas prévias voltadas para o modo como o agente competente deve verificar o fato jurídico tributário, calcular o montante do tributo devido, identificar os termos da relação jurídica e como se deve operar a formalização da prescrição normativa.

¹¹Lançamento Tributário e Ato Administrativo Nulo. **Revista de Direito Tributário** n. 01, p. 37.

Assim, sem olvidar das particularidades concernentes à natureza jurídica do lançamento tributário como ato privativo da Administração, conclui-se que o aspecto de vinculação reporta-se ao procedimento (ato-fato) e não ao produto (ato-norma). Nos tempos modernos, as garantias dos cidadãos deixaram de vincular-se aos fins dos atos, mas, sobretudo, à maneira pela qual o Estado age. É o que se revela como atual tendência à procedimentalização dos atos administrativos.

Repita-se, porém, que a confirmação da obediência ao procedimento rigorosamente estabelecido em lei para a produção da norma individual e concreta é certificada mediante a observação de seus enunciados prescritivos. Por isso é que se diz que realizamos verdadeira análise do produto (ato administrativo) para constatar a legalidade do processo (procedimento administrativo).

Em contraposição, verificamos que a inobservância das normas de direito tributário material provocam defeitos não apenas no conteúdo prescritivo que o lançamento tributário deve possuir, porquanto se incluem também imperfeições na motivação, na causa e na finalidade da norma de imposição tributária.

Para corroborar esta perspectiva quanto ao processo de constituição do crédito tributário, salientamos que o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia (RPAF), aprovado pelo Decreto no 7.629/99, apesar de falar em “atos nulos”, relaciona no seu art. 18 os verdadeiros casos do gênero invalidez (nulidade e anulação) verificável por força de inobservância de normas de direito formal e de direito material, sem prejuízo de outras hipóteses que se possam constatar no caso concreto. Confira-se:

“Art. 18. São nulos:

I – os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;

II – os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;

III – as decisões não fundamentadas;

IV – o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;

b) em que se configure ilegitimidade passiva.”

De fato. Tome-se como exemplo a hipótese prevista no inciso I do citado art. 18 do RPAF, no qual se configura vício relativo à autoridade competente para expedição do ato administrativo, o que, conforme foi explicitado anteriormente, apresenta-se como vício de direito formal.

Por seu turno, a ilegitimidade passiva prevista na alínea b, do inciso IV, deste mesmo artigo, refere-se à desobediência à norma de direito material, uma vez que foi violada prescrição referente a elemento substancial da própria norma individual e concreta produzida.

Assim, identificados os vícios oriundos do descumprimento de normas de direito material e de direito formal, podemos avançar quanto ao específico problema da declaração de nulidade do ato de lançamento por vício formal e, em consequência, contagem do prazo decadencial consoante previsão do inciso II, do art. 173, do CTN.

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI¹² observa que o lançamento é forma em relação à regra matriz de incidência, mas, quando nos voltamos para a norma de invalidação, a norma individual e concreta é matéria. Com isso, a partir da visão dinâmica do direito, esse jurista assinala a relação existente entre os conceitos de forma e matéria com o processo de positivação normativa. Sob outro enfoque do direito, o estático, verifica que há normas disciplinadoras de aspectos materiais e outras prescritivas do modo como as demais devem ser produzidas de maneira válida. As primeiras seriam aquelas a que denominamos normas de conteúdo, reguladoras de aspectos substanciais da norma individual e concreta de imposição tributária, e as segundas, normas de direito formal¹³.

¹²**Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, p. 123.

¹³Para melhor compreensão dos efeitos decorrentes da classificação das regras jurídicas introdutórias de direito material e direito formal consideramos mais adequada sua análise sob o aspecto dinâmico, pois, como se sabe, o processo de positivação do direito se dá, inexoravelmente, com a aplicação e incidência de ambas as normas (de conteúdo e de forma), realizada mediante uma atividade de vai-e-vem constante. Concordamos, portanto, com Eurico Marcos Diniz de Santi ao afirmar: *“Importa notar, sob o enfoque da primeira visão, que direito formal e material se unem na realização de um único ato de aplicação do direito. No processo legislativo, por exemplo, estão presentes concomitantemente as normas constitucionais que disciplinam a forma do processo legislativo, bem como as normas constitucionais que delimitam o conteúdo da lei, definindo a competência*

Seguindo a proposta no sentido de que a anulação refere-se às hipóteses em que se verifica ofensa às regras que tratam de conteúdo formal da constituição de crédito tributário e a declaração de nulidade guarda pertinência com a violação às regras de conteúdo material da norma individual e concreta produzida, observa-se que o inciso II do art. 173 do CTN trata corretamente do assunto, ao vincular o conceito de anulação à hipótese de vício formal.

De fato. A anulação tem por suporte fático suficiente: (i) o reconhecimento de defeito do lançamento, por força da inobservância de preceitos que tratam do seu processo de produção normativa, os quais, em última análise, provocam vício formal, (ii) além do exercício da competência para invalidar a teor do prescrito no art. 145 do CTN.

Quando o lançamento é anulado em virtude do reconhecimento de vício formal, tal decisão não entra no cerne da norma individual e concreta, isto é, nada decide quanto ao cabimento ou não da imposição tributária. Apenas diz que a sua constituição não se deu com observância dos requisitos prescritos nas normas de superior hierarquia reguladoras do processo de produção normativa, e que tratam das formalidades essenciais à apuração do crédito tributário, do sujeito produtor, da notificação como garantia ao direito de defesa do particular etc.

Dessa forma, a decisão que reconhece o vício formal, anulando o ato administrativo existente, apenas tem o condão de marcar o início do prazo decadencial para o Fisco produzir novo lançamento, agora de acordo com os requisitos formais prescritos em normas de produção normativa. Esta decisão, portanto, não pode cuidar do conteúdo do lançamento, ou se é devida ou não a exação tributária.

material de cada ente tributante, de maneira que a lei é o resultado da aplicação da competência formal e da competência material” (Decadência e Prescrição no Direito Tributário, p. 124).

5.8. QUADRO SINÓPTICO DAS REGRAS GERAIS DE DECADÊNCIA DO FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVISTAS PELA LEGISLAÇÃO FEDERAL, SEM CONSIDERAR A APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL QUE PREVIA REGRAMENTO DISTINTO.

Situação	Regra aplicável do CTN
Débito declarado e pago	Art. 150, §4º
Débito declarado e pagamento parcial	Art. 150, §4º
Débito declarado e pago integral ou parcialmente, com verificação de dolo, fraude ou simulação	Art. 150, §4º c/c 173, inciso I ou parágrafo único (notificação de medida preparatória para constituir o dolo, fraude ou simulação)
Débito declarado e não pago	Art. 173, inciso I
Débito declarado, não pago e com notificação	Art. 173, parágrafo único
Débito não declarado e não pago	Art. 173, inciso I
Anulação de lançamento anterior	Art. 173, inciso II

6. DISCIPLINA PREVISTA PELA LEGISLAÇÃO ESTADUAL ACERCA DA CONTAGEM DOS PRAZOS DE DECADÊNCIA (ART. 170-B, §5º, DO COTEB), APLICADA ATÉ REVOGAÇÃO PROMOVIDA PELA LEI Nº 13.199/14.

Relacionados, ainda que sinteticamente, os contornos das regras gerais fixadas pelo Código Tributário Nacional sobre a contagem dos prazos decadenciais, passaremos a cotejá-las com os dispositivos da legislação estadual que tratam do tema, a qual, para fins do presente parecer, se voltam especificamente aos casos em houve constituição do crédito tributário em período anterior à edição da Lei nº 13.199/14, que expressamente revogou o §5º, do art. 170-B, do COTEB.

Em sendo assim, a proposta de uniformização de orientação jurídica abarcará exclusivamente as demandas judiciais e administrativas que envolvam os autos de infração cuja lavratura tenha adotado, como critério da contagem do prazo

decadencial para a Fazenda Pública constituir o respectivo crédito tributário, a regra fixada pelo §5º, do art. 170-B, do COTEB, o que importa dizer que atinge lançamentos realizados até a entrada em vigor da Lei nº 13.199/14, ocorrida em 28 de novembro de 2014.

Pois bem, assim estabelecia o referido §5º, do art. 170-B, do COTEB, antes da revogação promovida pela Lei nº 13.199/14:

“Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, assim a homologa.

§5º. Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco anos), contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Verifica-se, portanto, que, diversamente do regramento previsto pelo Código Tributário Nacional, a legislação estadual, utilizando o permissivo constante do §4º, do art. 150, daquele diploma legal, disciplinou a matéria e adotou como critério uniforme para fins de contagem do início do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador, não prevendo, assim como consta da legislação federal, hipótese em que este prazo começa a ser contado a partir da data da ocorrência do fato gerador.

É exatamente neste ponto que se vislumbra o ponto central da divergência com a orientação jurisprudencial sedimentada pelo STF, qual seja, se o tratamento previsto na legislação estadual, instituindo prazo decadencial diverso da disciplina do CTN extrapolou os limites do exercício da competência legislativa instituída pelo art. 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal que reza:

“Art. 146. Cabe a lei complementar:

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

e) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”.

A tese até então sustentada pelo Estado da Bahia, a qual, repita-se, foi refutada pela Corte Máxima, aduzia que o exercício da competência estadual na fixação das regras decadenciais pelo COTEB, teria se dado nos estritos contornos previstos pelo §4º, do art. 150, do CTN, porquanto este dispositivo legal não havia determinado expressamente que a lei a que se refere deve possuir status de lei complementar:

“Art. 150. (...)

§4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Ocorre que, como dito anteriormente, não podemos nos abster de ponderar que, com a edição da retro citada Súmula Vinculante nº 8, foi definitivamente fixado o entendimento do STF no sentido de que somente lei complementar poderá dispor sobre prazo de decadência e prescrição em matéria. Em razão disso, surgiu a incerteza sobre a constitucionalidade da previsão constante do COTEB, ainda que a referida decisão sumulada tenha apreciado questões concernentes à legislação previdenciária.

Isto significa dizer que, por cautela, tornou-se necessário sopesar se é pertinente que o Estado da Bahia continue a sustentar a tese que a norma prevista no art. 107-B, §5º, do COTEB reflete apenas norma procedimental sobre o momento para constituição do crédito tributário, expedida de acordo com o permissivo legal outorgado

pelo §4º, do art. 150, do CTN ou se, diversamente, deve ser acolhido o entendimento do STF e admitir que houve inovação ilegítima do ordenamento jurídico.

Dito isso, também merece registro que, comparando a regra estadual com aquela instituída pelo CTN, o reflexo da mudança de entendimento do STF aparece apenas na situação em que há ocorrência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, sem dolo, fraude ou simulação, hipótese sobre a qual delimitaremos as conclusões finais deste opinativo.

De fato. Conforme analisamos linhas acima, segundo a regra prevista pelo CTN, estas duas situações ensejam a aplicação do art. 150, §4º, ou seja, a contagem do prazo decadencial para expedir o lançamento de ofício inicia-se a partir da data da ocorrência do fato gerador. E, contrariamente, na forma prevista pelo art. 107-B, §5º do COTEB, este prazo inicia-se apenas no primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

7. OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE E O EXAME DA LEGITIMIDADE DA ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA QUANTO À APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL ENTÃO EM VIGOR.

Em que pese o flagrante reflexo da orientação jurisprudencial sedimentada pelo STF na análise da aplicação do art. 107-B, §5º, do COTEB, não se pode olvidar que a Administração rege-se pelo princípio da estrita legalidade, inexistindo, portanto, possibilidade de negar cumprimento à lei, principalmente quando a norma nela prevista sempre figurou como disciplina legítima pelas decisões judiciais.

Com efeito. A Administração e, na situação em exame, representados pelos prepostos fiscais, se submetem à legislação aplicável ao caso concreto, razão pela qual, enquanto ainda em vigor o art. 107-B, §5º, do COTEB, encontravam-se impedidos de, ao seu critério, negar validade às regras previstas pela legislação estadual e se abster

de constituir os respectivos créditos tributários que, segundo a regra do CTN, não poderiam mais ser objeto de fiscalização tributária.

Como se sabe, uma norma jurídica válida, vigente e eficaz, como à época era a regra constante do art. 107-B, §5º, do COTEB, somente perde sua força cogente quando retirada do sistema jurídico mediante a expedição de outra norma jurídica. Esta norma posterior, por sua vez, tratando o assunto de maneira distinta, pode ser tratar de lei de mesma ou superior hierarquia ou decisão judicial que declare expressamente sua inconstitucionalidade.

Verificamos que, até a expressa revogação do art. 107-B, §5º, do COTEB pela Lei nº 13.199/14, inexistia qualquer norma neste sentido, isto é, norma produzida por agente competente, cujo conteúdo seria a retirada do ordenamento jurídico a previsão da legislação estadual então aplicada, o que significa dizer que a disciplina estadual subsistia válida, vigente e eficaz e, por conseguinte, com todo poder de império que lhe é inerente.

Desse modo, enquanto remanescesse válida a norma estadual, não poderia a Administração deixar de aplicar seu conteúdo normativo, uma vez que não lhe seria permitido, em sede de processo administrativo fiscal, declarar inconstitucionalidade da norma do COTEB e reconhecer a invalidade de lançamentos tributários que teriam sido expedidos no lapso de tempo que, segundo a regra do CTN, estariam tragados pela decadência.

Contudo, não obstante a obrigatoriedade de aplicação da legislação estadual até a revogação determinada pela Lei nº 13.199/14, os órgãos da Administração, principalmente aqueles que exercem atividades de caráter sistêmico no sentido de orientar o comportamento de demais órgãos e setores que manifestam a vontade estatal, a exemplo da PGE, devem observar as constantes alterações das decisões do Poder Judiciário a fim de, na medida do possível, evitar constantes conflitos judiciais em que se questionam os fundamentos de validade dos respectivos atos administrativos.

Nesta oportunidade não podemos deixar de registrar que o verdadeiro interesse público é atingido quando se verifica a correta aplicação da lei, notadamente tendo em vista a manutenção do ordenamento jurídico positivo.

Desse modo, ao falarmos em Administração tributária judicante – atividade exercida por membros do Poder Executivo, no exercício da função administrativa, voltada à composição de discussões em matéria tributária, instaurada por força de impugnações do particular, por iniciativa do Fisco ou em virtude de recurso de ofício –, temos de atentar que o seu fim é, mediante a expedição de ato administrativo, dizer o direito em um caso concreto, proporcionando estabilidade às relações administrativas destinadas à cobrança de tributos.

Com efeito. No exercício da atividade judicante praticada por órgão estatal, o Poder Público se despe de todo caráter de parcialidade, ou seja, não lhe cabe prestigiar qualquer das partes envolvidas, ainda que uma delas seja integrante da Administração. Repita-se que as partes gozam das mesmas prerrogativas e que, sobretudo, o interesse público é alcançado quando há a devida aplicação da lei ao caso concreto.

Trata-se da busca do interesse público primário do Estado, isto é, a fiel aplicação do ordenamento jurídico, proporcionando garantias aos particulares quanto à estabilidade das relações jurídicas e sociais. O interesse secundário, manifestado pela percepção de recursos oriundos da exação tributária, somente poderá ser atingido se for coincidente com o interesse primário. Isto significa dizer que o interesse público na cobrança de tributos e o consequente abastecimento dos cofres públicos pressupõem o devido embasamento legal – em obediência ao princípio da estrita legalidade, de que não se afasta também a incidência da norma geral e abstrata de imposição tributária.

Disto se infere que, em última análise, o objetivo da organização estatal, seu interesse público primário, é a garantia aos particulares quanto à fiel aplicação da lei, mesmo com sacrifício do interesse secundário – o abastecimento dos cofres públicos –, se este não possuir base legal. Dessa forma, somente pautado em

imparcialidade do órgão administrativo julgante, atinge-se o interesse público nos termos acima evidenciados.

Esta é a conclusão alcançada por PAULO DE BARROS CARVALHO, o qual, ao tratar do procedimento administrativo como manifestação de exercício do controle de legalidade, anota que *“se atinarmos à lição categórica de Seabra Fagundes, mediante a qual administrar é aplicar a lei de ofício, poderemos reconhecer nessa atividade, de rigoroso e sistemático controle da legalidade dos atos administrativos, um signo expressivo da função administrativa, exercitada na plenitude de seu conteúdo essencial”*¹⁴.

Isto nos faz concluir que, apesar de não ser possível aos chamados órgãos da administração julgante negar validade à lei estadual em vigor, poderiam ter reconhecido a mudança das decisões jurisdicionais e, a partir de então, orientar seus prepostos a observar o prazo reduzido previsto no CTN quanto ao início da sua atividade fiscalizatória para fins de lavratura de autos de infração e constituição dos respectivos créditos tributários.

Esta orientação, todavia, não teria o condão de provocar repercussão quanto aos autos de infração lavrados com observância da legislação estadual em vigor na época da autuação e antes da consolidação da jurisprudência pelo STF, através da expedição da Súmula nº 8, uma vez que, repita-se, não lhe havia sido retirado o fundamento de validade da atuação administrativa quanto ao momento da constituição do crédito tributário e inexistia provimento judicial definitivo e vinculante sobre a questão.

¹⁴ Processo Administrativo Tributário. **Revista de Direito Tributário**, n. 9-10, p. 280.

8. APLICAÇÃO ANALÓGICA DA TÉCNICA DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS QUANTO AOS ATOS DECISÓRIOS DA ADMINISTRAÇÃO, DECORRENTE DA ALTERAÇÃO DA CONSOLIDAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA PELO STF.

Por força das advertências suscitadas linhas acima, cumpre-nos registrar com destaque que, no que se refere aos fatos jurídicos objeto de lançamentos tributários pretéritos, expedidos com fundamento na legislação estadual em vigor e em data anterior à consolidação da jurisprudência pela Corte Máxima, não seria adequado à Administração negar-lhes validade, submetida que está, repita-se ao princípio da estrita legalidade.

Em razão disso, a exemplo do que fez o próprio STF quando da edição da Súmula nº 8, acreditamos ser pertinente a aplicação da técnica da modulação dos efeitos dos atos de interpretação voltados ao reconhecimento da ocorrência de decadência. Por conseguinte, reputamos ser **cabível à Administração judicante decidir pela invalidade dos autos de infração que aplicaram o prazo previsto pelo art. 107-B, §5º do COTEB, se lavrados em data posterior à pacificação do entendimento do STF, ou seja, depois da edição da Súmula Vinculante nº 8, em 12 de junho de 2008.**

A técnica da modulação dos efeitos, ou por melhor dizer, limitação temporal dos efeitos da decisão judicial que declara inconstitucionalidade de norma jurídica, nada mais é que mecanismo eficiente para garantir a supremacia do princípio da segurança jurídica e estabilidade das relações estabelecidas.

A advertência quanto a estes efeitos no que se refere ao caso concreto, isto é, exame da constitucionalidade do art. 107-B, §5º do COTEB, se mostra necessária quando percebemos que, ainda que esta norma seja declarada inconstitucional em sede de demanda judicial, é possível sustentar a modulação dos efeitos desta declaração, a fim de que se considerem legítimos os lançamentos tributários lavrados com base na norma estadual posteriormente retirada do ordenamento jurídico.

Em sendo assim, se é cabível ao Poder Judiciário, no caso de decidir pela declaração de inconstitucionalidade do citado dispositivo do COTEB, modular seus efeitos a exemplo do que decidiu quanto à situação tratada na Súmula Vinculante nº 8, com muito mais **razão poderá a Administração, ao reconhecer a mudança de orientação jurisprudencial e com o fim de atender ao interesse público primário no sentido de evitar o volume de litigiosidade do Estado, reconhecer a decadência do direito de constituir o crédito tributário apenas quanto aos lançamentos lavrados em data posterior à referida consolidação da mudança de entendimento jurisprudencial, ou seja, lavrados em data posterior a 12 de julho de 2008.**

9. DISPENSA DE APRESENTAÇÃO DE CONTESTAÇÃO E DE RECURSO.

Tendo em vistas as considerações acima expendidas, notadamente quanto aos efeitos da edição da Súmula nº 8 do STF, o princípio da eficiência que norteia a atuação Administrativa impõe que sejam tomadas medidas acautelatórias voltadas a evitar sucumbências judiciais desnecessárias.

Diz-se que tais sucumbências seriam desnecessárias porque a consolidação da jurisprudência sobre o tema, associada aos efeitos objetivos fixados na legislação processual aplicável, nos impõe reconhecer que, com a consolidação da jurisprudência do STF no sentido de que regras atinentes à decadência e prescrição em direito tributário possuem natureza jurídica de norma geral, passível de disciplina apenas por lei complementar, dever ser acatada a tese segundo a qual não poderia o COTEB ter imposto regramento distinto quanto à matéria. Em razão disso, não há como se afastar da conclusão de que há manifesta previsibilidade do desfecho desfavorável das demandas judiciais em que se pretende adotar como válido os créditos tributários lançados com adoção da contagem do prazo decadencial fixado pelo art. 107-B, §5º do COTEB.

Assim, de forma sintética, aplicando a definição jurisprudencial fixada pela Súmula nº 8 do STF de acordo com a fundamentação exposta neste opintativo, sugere-se que dispensa de intervenções judiciais pelos Procuradores do Estado observe a seguinte orientação:

“Reconhecer a procedência do pedido e abster-se de recorrer, nos processos relativos a autos de infração lavrados quando verificada a existência de operação declarada com pagamento integral ou parcial, sem ocorrência de dolo, fraude ou simulação, relativos a fatos geradores posteriores a 12 de junho de 2008 (Súmula vinculante nº 8, pelos seus motivos determinantes), devendo ser aplicada a regra do art. 150, §4º, do CTN (prazo decadencial contado a partir da ocorrência do fato gerador);

O entendimento aqui manifestado não implica prejuízo no dever de contestar e recorrer em relação a outras matérias objeto do processo.

Os débitos declarados em informações econômico-fiscais e não pagos terão o prazo prescricional contado na forma da decisão lançada pelo STJ sob sistemática dos recursos repetitivos RESP1120295-SP, de cinco anos a partir do vencimento da obrigação não paga”.

Efetivamente, justifica-se esta conclusão a partir da constatação de que seria perfeitamente adequado – e prudente, reitera-se – que seja fixada orientação uniforme no sentido desta Procuradoria se abster de oferecer contestação e interpor recursos nas demandas judiciais que discutam a matéria tratada no presente expediente, considerando os critérios para contagem dos prazos decadenciais da forma acima explicitada.

Por fim, não obstante o aspecto concernente à otimização da atuação desta Procuradoria Fiscal na busca da maior eficiência na recuperação do crédito



GOVERNAMENTO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

tributário, ainda nos cabe destacar que a conveniência desta autorização revela-se ainda mais clara diante do disposto no §4º, do art. 90, do Novo Código de Processo Civil/2015 que estabelece: “*se o réu reconhecer a procedência do pedido e, simultaneamente, cumprir integralmente a prestação reconhecida, os honorários serão reduzidos pela metade*”.

São essas as considerações que submetemos à reunião do Núcleo de Procuradoria, a ser realizada no curso do Procedimento de Uniformização da Orientação Jurídica na Administração Pública Estadual, da forma prevista no art. 7º do Decreto nº 11.737/2009.

Salvador, 30 de agosto de 2016.

CLAUDIA GUERRA
PROCURADORA DO ESTADO