

SUMÁRIO

1. Decadência II – mudanças de posicionamento no CAT-GO
2. Conclusão
3. Casuística

1. Decadência

Desde a edição do boletim n. 27 da Representação Fazendária, enviado ao Fisco em julho de 2018, a abordagem sobre decadência do crédito tributário vem sofrendo alterações no Conselho Administrativo Tributário, de forma que a conclusão exposta no boletim – de suposta alteração do posicionamento do STJ ante a edição da súmula n. 555/2015 – merece considerações adicionais.

A súmula tem a seguinte redação:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. (DATA DA SESSÃO, 09/12/15)

De fato, há situações específicas, exclusivas ao ICMS, nas quais o CAT-GO vem aplicando, reiteradamente, o art. 150 §4º do CTN, ainda que as decisões não sejam unânimes entre os Conselheiros fiscais. Também não se deve desprezar o fato de que, no corrente ano de 2021, o Conselho tem sofrido alterações relevantes no quadro de conselheiros, fator que também pode provocar novas mudanças de posicionamento quanto à matéria.

Atualmente, tem prevalecido o entendimento de que, no caso da decadência do crédito tributário, há que se analisar todos os precedentes justificadores da súmula nº 555/STJ, em sua inteireza – relatório, manifestações das partes, fundamentação e parte dispositiva – para que se possa extrair, com precisão, os motivos fundamentadores da tese. Em outras palavras, a interpretação não deve ser dirigida à redação literal do verbete nº 555 do STJ, mas a sim todas as decisões que lhe justificaram a redação. Os principais precedentes são: 1) recurso especial nº 766050/PR, rel. Min. Luiz

Fux, 1ª seção, julgado em 28/11/2007;¹ 2) Agravo Regimental nos Embargos de Divergência em recurso especial nº 1.199.262-MG, Min. Benedito Gonçalves, 1ª seção, julgado em 26/10/2011,² a cujas leituras remetem as notas de rodapé desse boletim.

Na verdade, a “razão de decidir”, extraída de um acórdão-paradigma do STF ou STJ, é o que sempre ampara a elaboração de um enunciado. O tema repetitivo nº 163 firmou a seguinte tese:

A “razão de decidir” equivale a um “princípio geral extraído do caso concreto”, por meio da análise dos fatos materiais, na exata forma como relevados e vistos sob o ponto de vista do Tribunal Superior, e da decisão deles advinda.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

Em outros termos, a “razão de decidir” se destaca a partir de um caso concreto e, produzida a partir de um raciocínio indutivo, ou seja, do individual-concreto para o geral-abstrato, detém em seu espírito os fundamentos sob os quais deve se amparar o julgador para produzir suas decisões. A essa substância denomina-se “tese jurídica”. Na expressão de GOODHART³, a “razão de decidir” equivale a um “**princípio geral extraído do caso concreto**”, por meio da análise dos fatos materiais, na exata forma como relevados e vistos sob o

¹[https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=A COR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%27766050%27\)+ou+\(%27REsp%27+adj+%27766050%27.suce.\)\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=A COR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@num=%27766050%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%27766050%27.suce.))&thesaurus=JURIDICO&fr=veja)

²[https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=A COR&livre=\(\(%27AERESP%27.clas.+e+@num=%271199262%27\)+ou+\(%27AgRg%20nos%20ERESP%27+adj+%271199262%27.suce.\)\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=A COR&livre=((%27AERESP%27.clas.+e+@num=%271199262%27)+ou+(%27AgRg%20nos%20ERESP%27+adj+%271199262%27.suce.))&thesaurus=JURIDICO&fr=veja)

³ GOODHART, A. L. *The Ratio Decidendi of a Case. The Modern Law Review*, vol. 22, no. 2, 1959, P. 119. JSTOR, no [sítio www.jstor.org/stable/1091308](http://www.jstor.org/stable/1091308), acesso em 08.11.21.

Boletim Informativo da Representação Fazendária

ponto de vista do Tribunal Superior, e da decisão deles advinda.

Portanto, não se deve tentar interpretar pelos métodos tradicionais de hermenêutica (interpretação literal, teleológica, lógica, histórica etc) as redações das teses jurídicas formuladas pelos Tribunais Superiores, sob pena de grave equívoco. Tal não deve ser diferente com a súmula nº 555 do STJ.

Nas análises sobre decadência, o CAT-GO tem se valido de um *checklist*, extraído a partir das razões de decidir dos acórdãos do STJ, já mencionados. Portanto, para que haja a incidência da regra de decadência do art. 150 §4º do CTN, imprescindível a ocorrência cumulativa das seguintes situações:

- 1) A lei prevê o pagamento antecipado (lançamentos por homologação);
- 2) O contribuinte promoveu o adimplemento parcialmente (o montante dos débitos e créditos resulta valor recolhido menor que o efetivamente devido). Deve-se atentar para o fato de que, no mês de apuração, deve haver imposto apurado e pago, ainda que a menor;
- 3) Não tenha havido um ilícito no qual se constate dolo, fraude ou simulação.

Deve-se adicionar, ainda, como razão de decidir, o entendimento de que somente a existência ou não de pagamento antecipado deve influir na aplicação do art. 150 §4º ou do 173 do CTN, de forma que, seja qual tenha sido a forma de dedução na conta gráfica do ICMS (aproveitamento indevido de crédito, falta de estorno de crédito, incentivo de operações não contempladas no programa FOMENTAR etc) tal peculiaridade é desinfluyente para alterar a conclusão pela aplicação do art. 150 §4º do CTN.

Ressalte-se que se a dedução indevida resultou em ausência de pagamento no período (por exemplo, no caso em que a apuração de ofício da Auditoria Básica apontou ICMS a pagar em determinado mês ao passo que a conta gráfica do contribuinte apurou saldo credor), tal hipótese é excludente da aplicação do art. 150 §4º do CTN, devendo, nesse caso, ser aplicado o art. 173, I do CTN.

Podem ser citadas as seguintes recentes decisões do CAT-GO no sentido da aplicação do art. 150 §4º do CTN:

- 1) Processo nº 4010902823301 – falta de estorno de créditos. Decisão por maioria, ICONSUP em 19.01.2021;
- 2) Processo nº 4011603820376 – Aproveitamento indevido de créditos. Decisão por maioria, ICONSUP em 08.10.2020;
- 3) Processo nº 4011603354200 – Aproveitamento indevido de créditos. Decisão por maioria, 3ª Câmara em 04.05.2021;
- 4) Processo nº 4011902593061 – Aproveitamento indevido de créditos. Decisão por maioria, 3ª Câmara em 06.11.2020.
- 5) Processo nº 4011300354794 – Incentivo de operações fiscais não permitidas e erro na apuração da parcela não financiada. Decisão por maioria, ICONSUP em 07.11.2019.

Até o momento, as decisões do CAT-GO envolvem apenas a Auditoria Básica do ICMS, nas situações de aproveitamento indevido e falta de estorno de créditos. Também há decisões nesse sentido quanto ao incentivo de operações não contempladas pelos programas FOMENTAR ou PRODUIR, desde que cumpridos os requisitos já mencionados.

Ressalte-se que as situações de omissões de vendas, apuradas

pelos demais levantamentos fiscais (auditoria específica, das disponibilidades, movimento financeiro etc), não estão abarcadas pelo precedente, uma vez que a prática configura crime previsto na Lei nº 8137/90, punível apenas sob a forma dolosa. Nesse particular, a análise da ocorrência ou não do dolo é que tem constituído o elemento mais desafiador nas análises processuais, para se definir a aplicação ou não da regra decadencial do art. 150 §4º do CTN.

2. Conclusão

As decisões sobre a aplicação do art. 150 §4º do CTN têm passado por um processo gradual de expansão no CAT-GO.

Contemporaneamente, no escopo de se alinhar aos precedentes do STJ e, assim, evitar condenações impostas ao Estado por honorários de sucumbência no Judiciário, alguns casos de aproveitamentos indevidos, ausências de estornos de créditos e apuração irregular nos programas FOMENTAR e PRODUIR têm sido abarcados pelo CAT na hipótese do art. 150 §4º do CTN.

Boletim Informativo da Representação Fazendária

Entretanto, em todos os casos concretos, a análise do dolo, por constituir fator determinante para a aplicação da referida norma, tem sido rotineiramente abordada nos julgamentos.

Nesse contexto, a Auditoria fiscal, em especial, a Auditoria Básica do ICMS, deve guardar especial atenção aos três casos relacionados: 1) aproveitamentos indevidos de crédito, 2) falta de estorno de créditos e 3) utilização irregular do benefício FOMENTAR/PRODUZIR. Há situações tributárias cujas questões de direito remontam a acalorada discussão doutrinária e judicial, havendo legítimo direito do sujeito passivo de resistir à tributação supostamente indevida, e que não costumam sinalizar a existência de dolo. De igual forma, erros pontuais e isolados ou cálculos que demandam o uso de fórmulas gravadas por alta complexidade também podem apontar para a não-ocorrência do dolo, justificando, em tese, a regra da decadência do art. 150 §4º do CTN.

3. Casuística

Processo nº 4011603820376, Acórdão 279/21, II CONSUP.

ICMS E MULTA FORMAL. CREDITAMENTO INDEVIDO. ENTRADA DE BENS DE ATIVO IMOBILIZADO E USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. PRELIMINAR DE ADMISSÃO DO RECURSO FAZENDÁRIO. ADMISSÃO. DECADÊNCIA PARCIAL. ACOLHIMENTO. MÉRITO. PROCEDÊNCIA PARCIAL.

1- O Recurso Fazendário que traz consigo decisão plenária divergente e sobre matéria idêntica deve ser conhecido; 2-Aplica-se aos casos de creditamento indevido, a forma de contagem do prazo decadencial prevista no art. 150 § 4º do CTN, especialmente quando satisfeitos os requisitos da súmula 555 do STJ; 3- Acolhida parcialmente a decadência e não havendo outras provas que ensejem a improcedência do feito, o feito deve ser julgado parcialmente procedente, com abatimento do período decaído

No mesmo sentido: Processo nº 4011603354200, IIICJUL, acórdão nº 927/21; 4011902593061, IIICJUL, acórdão nº 1025/21.

Processo nº 4010902823301, acórdão nº 554/21, I CONSUP (inadmissibilidade) e 439/20, III CJUL.

Preliminar de decadência parcial. Acolhida. ICMS. Estorno a menor de créditos de ICMS pelo CIAP. Procedente em parte. Acolhe-se parcialmente a decadência do direito da Fazenda Pública, quando houver orientação legal para tal, mantendo-se a decisão singular, e julgando parcialmente procedente o lançamento, conforme instrução processual.

Processo nº 4011702431459, acórdão 1325/21, ICJUL.

ICMS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. PRELIMINARES. NULIDADE. AB INITIO. INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DA INFRAÇÃO. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NÃO ACOLHIDAS. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONTADOR. DOLO. NÃO COMPROVADO. ADMINISTRADORES.

PRESSUPOSTOS DE FATO DA REGRA MATRIZ. CONFIRMADOS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. MÉRITO. VENDA DE MERCADORIA SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL. PROVA INDIRETA. AUDITORIA DAS DISPONIBILIDADES. DIFERENÇA DE SALDO. CONFIRMADA. PROCEDÊNCIA.

[...]8. A regra especial, de homologação tácita (art. 150, § 4º do

CTN), para a análise da decadência, exige que, no caso, tenham sido cumpridos os seguintes requisitos: (i) o imposto sujeite-se ao lançamento por homologação; (ii) a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa; (iii) tenha havido a declaração do débito e a antecipação do pagamento e; (iv) a conduta do sujeito passivo não configure dolo, fraude ou simulação (Enunciado 555 da Súmula do STJ). 9. A venda de mercadoria tributada sem a emissão de nota fiscal, comprovada indiretamente pela Auditoria das Disponibilidade, com a consequente ausência de pagamento do imposto, atrai a aplicação da regra geral, contida no art. 173, inciso I, do CTN, para a análise da decadência no ICMS.

Em todos os casos concretos, a análise do dolo, por constituir fator determinante para a aplicação da regra do art. 150 §4º do CTN, tem sido rotineiramente abordada nos julgamentos.