

PROCESSO - A. I. Nº 206985.0101/07-5
RECORRENTE - PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JFJ nº 0226-01/08
ORIGEM - SAT/COPEC-GEFIS
INTERNET - 03/11/2008

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0341-11/08

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA APURAÇÃO. EXCLUSÃO DO IMPOSTO DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO A MENOS. O ICMS integra a sua própria base de cálculo. Sua exclusão ocasiona uma redução irregular que contraria a norma tributária vigente. Infração não elidida. Não acolhidas as arguições de nulidade e de decadência, nem apreciadas as alegações de inconstitucionalidade de dispositivos da legislação tributária baiana. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

O presente Recurso Voluntário foi interposto pelo recorrente contra a Decisão da 1ª JFJ – Acórdão JFJ nº 0226-01/08 – que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 23/11/2007, no qual foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$176.240,19, acrescido da multa de 60%, em decorrência da retenção e recolhimento a menos do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro a dezembro de 2002, janeiro a abril, junho, agosto, setembro e dezembro de 2003. Consta que a apuração está em conformidade com o demonstrativo analítico da retenção do ICMS/ST não efetuado ou efetuado a menos, em virtude de erro na determinação da base de cálculo, referente à venda de lubrificantes, fluidos, graxas e derivados ou não de petróleo, pelo contribuinte substituto (distribuidora), para comercialização e/ou consumo de contribuintes localizados no Estado da Bahia, anexo aos autos e entregue ao representante do contribuinte.

Verifica-se que o Auto de Infração decorreu da retenção e recolhimento a menos do ICMS, pelo sujeito passivo por substituição tributária, em virtude de erro na determinação da base de cálculo, referente à venda de lubrificantes, fluidos, graxas e derivados ou não de petróleo, para comercialização e/ou consumo de contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Na Decisão recorrida, o ilustre relator constata que o Auto de Infração decorreu da retenção e recolhimento a menos do ICMS, pelo sujeito passivo por substituição tributária, em virtude de erro na determinação da base de cálculo, referente à venda de lubrificantes, fluidos e graxas, derivados ou não de petróleo, para comercialização e/ou consumo de contribuintes localizados no Estado da Bahia.

O recorrente apresentou Recurso Voluntário tempestivamente, dentro do prazo estipulado pelo RPAF-BA, nos seus arts. 22 e 171, evidenciando se tratar, de autuação relativa a operações interestaduais que destinaram produtos derivados de petróleo a consumidor final localizado no Estado da Bahia. O erro em questão refere-se à não inclusão do próprio imposto na formação da base de cálculo do ICMS/ST.

Argumenta que sendo esta a razão de fato que deu causa à autuação, o fundamento legal apontado pelo Fisco foi a violação às Cláusulas terceira, quinta e sexta do Convênio ICMS 03/99, e alterações posteriores.

Chama a atenção de que houve ainda aplicação da multa de 60% (sessenta por cento) prevista no artigo 42, inciso II, alínea 'e' da Lei Estadual nº 7.014/96.

Esclarece que, conforme se demonstrará à luz do bom direito, a pretensão estatal não há de prosperar, uma vez que o recolhimento do ICMS efetuado pelo recorrente foi feito segundo as determinações das normas aplicáveis.

Diz que liminarmente, é necessário apontar que se operou a decadência do direito da Fazenda Estadual de constituir parte dos créditos tributários materializados no presente Auto de Infração, pelas razões que passamos a expor.

Declara que o termo inicial do período de apuração do ICMS devido, no qual a Fazenda Estadual se baseia para fundamentar o Auto de Infração em epígrafe, data de janeiro de 2002. E o auto foi lavrado em 23/11/2007.

Ressalta que, sendo o lançamento do ICMS feito por homologação, não se verifica em regra a aplicação do disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, norma, segundo Doutrina e Jurisprudência majoritárias, adequada aos tributos sujeitos ao lançamento direto (ou de ofício):

Nesta sorte de lançamento, cabe ao sujeito passivo declarar, em seus livros e documentos fiscais, o valor tributável, calculando o imposto a recolher e procedendo ao pagamento antecipado.

O prazo para homologação, segundo o art. 150 do CTN, é de 5 (cinco) anos. Transcorrido este prazo, opera-se a homologação tácita e considera-se definitivamente extinto o crédito.

A norma do art. 150, §4º, é deveras clara: o termo inicial do prazo para homologação é o da data de ocorrência do fato gerador.

Se os fatos geradores do ICMS de que trata o Auto de Infração, ocorreram de janeiro de 2002 a dezembro de 2004, em novembro de 2007, data da lavratura do auto, já não assistia ao Estado o direito de questionar aspectos relacionados aos créditos relativos a período anterior a novembro de 2002.

Esclarece que não é outro o entendimento do E. Superior Tribunal de Justiça.

Define que, só tem lugar a aplicação do art. 173, I, do CTN, quando se verifica atuação com má-fé, ou completa ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação. Nos casos de pagamento parcial, a norma a ser aplicada é aquela do art. 150, §4º, do CTN:

Por todo o exposto, haja vista terem transcorridos mais de 5 anos entre os fatos geradores de janeiro a outubro (e novembro, até 23/11) de 2002 e a data de lavratura do Auto de Infração (23/11/2007), operou-se a decadência em relação a estes créditos, o que fulmina parte da pretensão materializada pelo presente auto.

Independentemente da necessária futura análise do mérito da autuação, requer seja reformada parcialmente a Decisão de primeira instância e, ato contínuo, julgada improcedente, desde já, a parte do Auto de Infração que se refere a tais créditos.

No mérito esclarece que para que fosse exigível a inclusão do ICMS na formação de sua própria base de cálculo, seria necessária expressa previsão legal, uma vez que cabe à lei da pessoa política tributante descrever todos os aspectos na norma jurídica tributária, respeitados, decerto, os moldes constitucionais.

Entretanto, a norma que hoje dispõe especificamente sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e outros produtos, Convênio nº 03/99, do qual o Estado da Bahia é signatário, dispôs claramente qual a base de cálculo para a operação ora em debate.

Aplicar-se-ia o convênio em tudo o que nele se trata e, subsidiariamente, a legislação complementar. Ademais, cumpre novamente grifar: se pretendiam os conveniados a inclusão do montante do ICMS-próprio nas operações de que trata a cláusula quarta, por que não a promoveram expressamente, nos moldes do que ocorreu no parágrafo 8º da cláusula terceira?

A resposta é porque essa mudança subverteria o sistema tal como constitucionalmente concebido. Tratando-se, pois, em interpretação sistemática *a contrario sensu*, de silêncio eloqüente – e não mero esquecimento, desejaram de forma premeditada os conveniados que a base de cálculo, neste caso específico, fosse o valor da operação (valor do produto), cumprindo assim o desiderato constitucional; nada mais.

E não se diga que sobre o valor da operação, como especificado este no Convênio, estaria implicitamente inserido o valor do próprio imposto, uma vez que a base de cálculo nas operações mercantis é o valor de que decorrer a saída da mercadoria, não se devendo levar em conta elementos estranhos à operação em si, sob pena de descaracterização do tributo e da dinâmica de substituição tributária.

É mister trazer novamente à tona: no caso da substituição tributária, a lei (ainda que *lato sensu*) deveria ser explícita se pretendesse incluir o montante do ICMS em sua base de cálculo, o que não se percebe no caso em tela, no Convênio ICMS nº 03/99.

Logo, urge apontar como juridicamente insustentável a defesa, pelo Fisco Baiano, do argumento de que, em operações interestaduais referentes à venda de derivados de petróleo, o montante do ICMS integra sua própria base de cálculo.

A esta assertiva ainda há de ser somado o fato de que são definidos para os Estados subscritores do Convênio ICMS 03/99 percentuais de MVA (margem de valor agregado) diferentes para as operações internas e interestaduais para revenda, com escopo de que haja a mesma carga tributária dos produtos derivados de petróleo.

Demonstrada, destarte, a não violação das cláusulas terceira e quinta do Convênio ICMS 03/99, já que acertou a Distribuidora ao não incluir o valor do próprio ICMS na base de cálculo (a redação da cláusula quinta é clara: base de cálculo é valor da operação).

Da mesma forma, evidente o respeito à cláusula sexta, na medida em que o imposto retido foi devidamente recolhido até o 10º (décimo) dia subsequente ao término do período de apuração em que ocorreu a retenção, a crédito da unidade federada, em cujo território se encontrava estabelecido o destinatário das mercadorias.

Dessa forma, o imposto foi repassado pela Distribuidora ao Estado da Bahia em perfeita harmonia com os preceitos legais vigentes, razão pela qual deve ser desconstituído o crédito tributário relacionado ao Auto de Infração.

É incontroverso que a imunidade nas operações interestaduais com derivados de petróleo não desonera o contribuinte do recolhimento do tributo, apenas modifica a forma e o tempo em que ele será recolhido.

Criou-se, então, como mecanismo de receber este imposto, a figura da responsabilidade tributária por substituição, por meio da qual, em regra, se atribui ao remetente o ônus de recolhê-lo.

A forma de atender a determinação do Estado é somar ao total do produto a parcela referente ao imposto que seria de responsabilidade do cliente (**Valor da operação + ICMS-ST = Total da Nota Fiscal**).

Como se pode observar, já que o produto é imune, o imposto não faz parte de sua base de cálculo.

O Convênio ICMS 03/99 de forma clara estabelece MVAs diferentes dependendo da alíquota interna de cada produto; o Estado não pode agir de forma incoerente quando das operações interestaduais com derivados de petróleo.

Não há adequação em impor que o imposto faça parte da base de cálculo apenas porque determinadas operações são dirigidas a consumidores.

Caso esta postura tivesse qualquer fundamento, não haveria ajustes nas MVAs para as operações internas e interestaduais, buscando assim uma forma de chegar ao mesmo valor do imposto que

deverá ser recolhido aos cofres do Estado, já que decorreria o equilíbrio da própria base de cálculo.

Como se percebe, em última análise, a cobrança de ICMS por dentro viola a própria tônica estabelecida no Convênio ICMS 03/99, pelo que se impõe como correto observar que o ICMS não deve integrar a base de cálculo do ICMS-ST nas operações interestaduais.

Ainda que superada toda a argumentação acima exposta, é de se afirmar que a multa de 60% (sessenta por cento) foi imposta em patamar completamente desarrazoado.

Uma multa na órbita de 60% do valor do tributo não pode ser aplicada legitimamente no caso em tela, já que comprovada a ausência de má-fé e de previsibilidade da exegese conferida *post factum* pelo Fisco Baiano aos Convênios sob escrutínio.

Assim, mesmo que se entendesse que a penalidade aplicada fosse procedente, o dispositivo legal utilizado como fundamento para cobrar valores elevadíssimos a título de multa é inconstitucional e ilegal, na medida em que fere lei nacional e a própria Constituição da República.

Considerando que ao agente fiscal é atribuído somente o poder-dever de, *sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível* (art. 142, CTN, parte final), a redução da pena para aplicação da equidade deve ser determinada pelo Tribunal Administrativo, Conselho de Contribuintes (ou órgãos análogos) e pelo Poder Judiciário.

Alega que a lei da Bahia não apresenta gradação da penalidade imposta no art. 42, II, e, da Lei Estadual nº 7.014/96, somente estatui que a multa será de “60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente”.

Por todo o exposto, requer:

- a) de imediato, seja o presente Recurso recebido no seu efeito suspensivo.
- b) seja conhecido o Recurso e acolhida a preliminar de decadência parcial, reformando-se totalmente a Decisão proferida pela 1ª JJF-CONSEF, declarando-se, ato contínuo e de plano, a improcedência do Auto de Infração em ataque.
- c) na hipótese de o lançamento vir a ser ratificado, requer, à luz dos argumentos tecidos, que a multa seja reduzida a um patamar compatível com o princípio do não-confisco (art. 150, IV, CRFB).

A PGE/PROFIS, às fls. 657 a 659 dos autos, na sua análise e Parecer define que diante dos fatos verifica que as infrações não foram atingidas pela decadência, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado em dezembro de 2007 e reporta-se a fatos ocorridos em 2002.

Esclarece que o art. 150 do CTN estabelece prazo decadencial de 5 anos para a homologação tácita dos tributos com lançamento por homologação, como é o ICMS.

Define que o marco inicial desse prazo decadencial é, em princípio, o fato gerador da obrigação tributária. Porém, a legislação baiana, respaldada em autorização legal – parágrafo quarto do art. 150 do CTN, fixou o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual deve-se iniciar o prazo decadencial.

“Art. 28. Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.

§1º Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.” (COTEB).

Ou seja, a lei estadual, utilizando-se do permissivo legal – art. 150 §4º, do CTN-, prorrogou o início do prazo decadencial para os tributos estaduais por homologação, como o ICMS, para o primeiro dia do exercício seguinte.

Com base nesse fundamento, a autuação procedida foi correta, não se podendo falar em decadência dos fatos geradores de janeiro a novembro de 2002.

No mérito, tem a acrescentar que a LC Nº 87/96 no seu art. 13 dispõe que, integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto. Com base nesse dispositivo, a Bahia elaborou a Lei 7.014/96 que no art. 17 dispõe no mesmo sentido.

As alegações de inconstitucionalidade, além de não poderem ser apreciadas pelo CONSEF, são desprovidas de suporte jurídico, pois a base de cálculo do ICMS está prevista na legislação vigente, conforme consta na exigência fiscal, e a multa aplicada encontra guarida na legislação.

A alegação de que o Convênio ICMS 03/99 é norma específica e por isso deve ser aplicado, o que excluiria o ICMS de sua própria base de cálculo, à simples leitura da legislação afasta tal argumento. O próprio Convênio ICMS 03/99 somente exclui o ICMS de sua própria base de cálculo em alguns casos excepcionais, o que confirma a regra do ICMS “por dentro”.

Diante do exposto, opina pelo Não Provitimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Verifico que o Auto de Infração decorreu da retenção e recolhimento a menos do ICMS, pelo sujeito passivo por substituição tributária, em virtude de erro na determinação da base de cálculo, referente à venda de lubrificantes, fluidos e graxas, derivados ou não de petróleo, para comercialização e/ou consumo de contribuintes localizados no Estado da Bahia.

O autuado, em sua peça defensiva, suscitou preliminarmente a improcedência de parte dos créditos exigidos através do Auto de Infração, sob a alegação de que se encontravam alcançados pela decadência.

Observo que essa alegação se baseou no entendimento de que a contagem do prazo para constituição do crédito tributário por parte da Fazenda Pública, nesse caso, deveria se iniciar na data de vencimento de cada parcela devida. Entendo razão não assisti-lo. Em primeiro lugar, as regras do art. 173, inciso I do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, inciso I do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº. 3.956/81) e no art. 965, inciso I do RICMS/97, prevêem que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em segundo lugar, a incidência da regra do art. 150, § 4º do CTN diz respeito às situações nas quais a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação, o que não ocorre no caso presente, conforme explicitado acima. Na questão em análise, o prazo para a contagem referente ao período objeto do questionamento (1º de janeiro a 23 de novembro de 2002) iniciou-se em 01/01/2003, com prazo final em 31/12/2007. Como a ação fiscal se iniciou em 01/10/2007, data de emissão do Termo de Início de fiscalização e o lançamento ocorreu em 23/11/2007, não há o que se falar em decadência.

Ressalto, ainda, que tem sido esse o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05 e 0004-11/06, sendo que, deste último, transcrevo parte do voto do ilustre relator Fernando Antônio Brito de Araújo:

“Inicialmente rejeito a preliminar de decadência do direito da Fazenda Pública do Estado da Bahia de constituir os créditos tributários relativos ao período de janeiro a junho de 1999, visto que o artigo 965 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97, prevê que o aludido direito extingue-se no prazo de cinco anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso concreto, o citado prazo iniciou-se em 1º de janeiro de 2000 e seu termo ocorreu em 31 de dezembro de 2004, sendo que o Auto de Infração foi lavrado em 29 de junho de 2004, portanto antes de operar a decadência.”

No presente Auto de Infração consta que o sujeito passivo reteve e recolheu a menos o ICMS substituição tributária em virtude da não inclusão do valor correspondente ao imposto na base de

cálculo, nas vendas de lubrificantes, fluidos e graxas, derivados ou não de petróleo, para o Estado da Bahia.

O Convênio ICMS 105/92 tratava da atribuição aos remetentes de derivados de petróleo e dos demais combustíveis, situados em outras unidades da Federação, na condição de responsáveis para efeito de pagamento do tributo em lide e na situação posta. Já o Convênio ICMS nº 03/99 dispõe sobre o regime da substituição tributária nestas operações. A Cláusula Primeira dos referidos convênios possuem, praticamente a mesma redação, ou seja:

“Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de sujeitos passivos por substituição, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estiverem realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o adquirente.” (Convênio ICMS 03/99).

No mais, a autuação trata da exigência da diferença do ICMS que deixou de ser recolhido quando foram realizadas operações interestaduais que destinaram lubrificantes, fluidos e graxas, derivados ou não de petróleo, a consumidores localizados no Estado da Bahia, sem a inclusão do próprio imposto na formação da base de cálculo do ICMS, por substituição tributária.

Por outro lado, o texto inserido na norma, qual seja: *“o valor da operação, assim entendido o preço de aquisição pelo destinatário”* (§ 6º da cláusula segunda do Convênio ICMS 105/92) não quer dizer que nele não estejam incluídos todos os elementos determinados na norma legal que compõem a base de cálculo do imposto.

Ademais, o § 8º da cláusula terceira do Convênio ICMS 03/99, citada pelo autuado, apenas excepciona a regra do preço fixado por autoridade competente (ocasião que deve ser incluído na própria base de cálculo o ICMS não incluso) e não o da operação com preço de mercado, não excluindo da regra de inclusão do valor do ICMS na sua própria base de cálculo as operações interestaduais, como pretendido pelo impugnante.

Saliento que os convênios em discussão, especialmente o de nº 03/99, que trata do encerramento da fase de tributação (substituição tributária) nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, somente em casos específicos por eles indicados, determinam a exclusão do ICMS da sua própria base de cálculo, objetivando tão-somente determinar a mesma carga tributária para todas as operações, e este não é o caso da lide. E, por fim, tais convênios, em nenhum momento, vão de encontro à norma que rege o ICMS.

Após tais colocações, para definir a matéria em questão, é necessário que se atente para as determinações da legislação tributária vigente. A Constituição Federal não desce ao detalhe quanto à forma de cálculo do ICMS. Reservou este procedimento à legislação infraconstitucional.

Neste sentido determina a Lei Complementar 87/96:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é

.....

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;”

Sob a orientação da lei complementar, a Bahia editou a Lei nº 7.014/96. A base de cálculo do ICMS, sobre a matéria em questão, está regulamentada em seu art. 17, § 1º, que determina expressamente a inclusão do ICMS na formação de sua própria base de cálculo. Por sua vez, esse ditame se encontra delineado no art. 52 do RICMS/97.

De sua análise, verifica-se que o ICMS é um imposto “por dentro”, ou seja, o seu montante integra a própria base de cálculo, ao contrário do IPI, sendo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Em vista do acima comentado, na base de cálculo do ICMS, imposto

indireto, deve ser acrescido o seu próprio montante para apuração do seu valor.

Noto que o autuado apresentou cálculos comparativos em sua explanação, entretanto não comprovou que os valores praticados incluíam os valores correspondentes ao imposto. Assim, ao não integrar o ICMS na sua própria base de cálculo, o sujeito passivo a reduziu, subtraindo dessa o valor correspondente ao imposto calculado e produziu uma nova e menor base de cálculo e sobre ela fez incidir a alíquota correspondente, procedimento que contraria a norma tributária vigente, motivo pelo qual o lançamento é totalmente pertinente.

Ressalto que por se tratar de operações interestaduais de saídas de lubrificantes, fluidos e graxas, derivados ou não de petróleo, tais operações gozam de imunidade, ou seja, não há tributação pelo ICMS nessas operações, significando dizer que no preço cobrado não está embutido o ICMS relativo às operações e como as operações posteriores são tributadas normalmente, o contribuinte substituto está obrigado, na apuração do imposto, a agregar o ICMS correspondente à operação interna neste Estado, para determinação do valor a ser retido na fonte.

Portanto, não se sustenta a alegação defensiva referente à falta de previsão legal para a inclusão do ICMS para a formação da base de cálculo e volto a salientar que a Lei do ICMS na Bahia, de nº 7.014/96, através de seu art. 17, § 1º, inciso I, dispõe que o ICMS integra a sua base de cálculo. Além do mais, a Lei Complementar nº 87/96, que trata de norma geral do ICMS, já traz os mesmos ditames através do art. 13, § 1º, inciso I.

Diante do exposto, acompanho o Parecer da PGE/PROFIS e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Analisando a peça recursal tenho que o contribuinte tem razão ao propugnar pela homologação dos valores recolhidos para pagamento do imposto devido com relação aos fatos geradores anteriores a novembro de 2002.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, suprimindo as controvérsias até então existentes, reservou à lei complementar a disciplina acerca da prescrição e decadência em direito tributário, consoante dicção do art. 146, III, “b”, do Texto Maior, que giza:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.

A lei complementar mencionada pela Constituição Federal é o CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, consoante já pacificaram o STF e o STJ. Neste sentido, leciona Leandro Paulsen: *“Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN”* (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).

O STF, de seu turno, já decidiu: *“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais”* (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).

Assim, o crédito tributário discutido na presente lide administrativa não está submetido ao prazo prescricional previsto na legislação estadual, até mesmo porque, ao divergir do CTN, o legislador estadual incorreu em patente ilegalidade. Em verdade, devem ser observados os prazos decadenciais previstos no CTN, especialmente as regras insculpidas nos arts. 173, I, e 150, parágrafo 4º, que dizem:

“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”.

“Art. 150. (...)

Parágrafo 4º. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado 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”.

A interpretação que vem sendo amplamente conferida aos referidos dispositivos legais é no sentido de que o prazo previsto no primeiro (art. 173, I) aplica-se exclusivamente quando não há antecipação do pagamento do tributo. Já o prazo do segundo dispositivo legal (art. 150, parágrafo 4º.), aplica-se quando o contribuinte realiza o pagamento do tributo, ainda que parcial, uma vez que, nesta hipótese, deve a Fazenda Pública exercer o seu dever de verificar a regularidade do valor recolhido, homologando-o ou não.

Logo, como a presente autuação pauta-se integralmente no pagamento a menor do tributo supostamente devido, tendo havido o pagamento parcial do débito, deve incidir a regra de decadência prevista no art. 150, do CTN, impedindo a cobrança dos tributos relativos aos fatos geradores ocorridos anteriormente a novembro de 2002, os quais declaro extinto.

No que concerne aos demais períodos, verifico que a cobrança do imposto é ilegal.

O presente Auto de Infração exige ICMS acrescido da multa de 60%, em decorrência da retenção e recolhimento a menor do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de lubrificantes, fluidos e graxas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

A diferença entre o ICMS recolhido e o lançado pelo autuante está, justamente, na não inclusão do imposto na sua própria base de cálculo, e é sobre este aspecto que se debruçará a análise do recurso interposto.

Como curial, não existem palavras inúteis nos textos legais. Todas elas têm uma razão de ser, cabendo ao aplicador da norma a árdua tarefa de interpretá-las, com o único objetivo de atingir o *mens legis*, de maneira imparcial e isenta de influências indesejáveis.

Desta forma, reconhece-se, sem esforço, que, tanto a Lei Complementar nº 87/96, quanto a Lei nº 7.014/96, estabelecem que integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto. Assim, conquanto tais disposições desafiem o próprio conceito de base de cálculo, que, como critério quantitativo para apuração do imposto, não deveria englobar o valor do tributo cobrado, o fato é que a norma existe e encontra lastro no sistema normativo então vigente, devendo, portanto, ser aplicada, até que advenha a sua revogação ou sua exclusão do ordenamento mediante declaração expressa de inconstitucionalidade, tarefa que toca exclusivamente ao Poder Judiciário.

O mesmo respeito que se dedica às disposições legais e regulamentares acerca do ICM como um “imposto por dentro” entendo que deve ser dispensado às disposições, igualmente válidas, que estabelecem critérios de apuração de base de cálculo distintos da regra geral. É exatamente o que acontece com a Cláusula Quarta do Convênio ICMS 03/99, que dispõe, *in verbis*:

“Nas operações interestaduais realizadas com mercadorias não destinadas à industrialização ou à comercialização, que não tenha sido submetidas à substituição tributária nas operações anteriores, a base de cálculo é o valor da operação, como tal entendido o preço de aquisição pelo destinatário”.

Registre-se que o referido convênio foi celebrado posteriormente às normas legais mencionadas. Logo, não teria qualquer sentido a ressalva levada a efeito com relação à apuração da base de cálculo se o intuito fosse aplicar a regra geral, que dispõe ser o ICMS um imposto *“por dentro”*.

Não tenho dúvidas de que o *mens legis* da mencionada cláusula foi o de afastar a regra geral e estabelecer situação distinta, até mesmo porque o texto do Convênio chegou ao ponto de especificar o que seria o valor da operação, aduzindo, expressamente, que a base de cálculo deve ser *“o preço de aquisição pelo destinatário”*.

Entender que a Cláusula Quarta, do Convênio ICMS 03/99, deve ser interpretada de acordo com a regra geral, com a devida licença, é o mesmo que rasgar a norma invocada, ato que, certamente, não seria adotado se a base de cálculo prevista no convênio tivesse sido fixada em parâmetro superior.

Por derradeiro, registre-se que a aplicação da mencionada disposição não atende, diretamente, ao valor da Justiça, passando, antes, pela legalidade que deve nortear os atos administrativos, principalmente quando exercido pela Administração Pública por intermédio de seu poder de império. É dizer, não se pretende, aqui, encontrar na lei interpretação mais favorável ao contribuinte, em dissonância com a legislação tributária; pretende-se, apenas, fazer valer a norma vigente que, de maneira clara, instituiu base de cálculo diferenciada para as transações objeto da autuação.

Ante ao exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade da presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206985.0101/07-5**, lavrado contra **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$176.240,19**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros (as): José Hilton de Souza Cruz, Sandra Urânia Silva Andrade e Denise Mara Andrade Barbosa.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Fábio de Andrade Moura, Oswaldo Ignácio Amador e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de outubro de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

JOSÉ HILTON DE SOUZA CRUZ – RELATOR

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – VOTO DIVERGENTE

ANA PAUTA TOMAZ MARTINS - REPR. DA PGE/PROFIS