

PROCESSO - A. I. N° 206930.0008/08-0
RECORRENTE - CASTROL BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2^a JJF n° 0274-02/09
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 29.11.2012

3^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0038-13/12

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. (LUBRIFICANTES DERIVADOS DE PETRÓLEO). FALTA DE INCLUSÃO DO IMPOSTO NA BASE DE CÁLCULO. **a)** RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS; **b)** FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. Valores reconhecidos e recolhidos através do benefício da Lei n° 11.908/10, com exceção das exigências relativas à preliminar de decadência. Razões de mérito prejudicadas. Rejeitada a preliminar de decadência. Homologada a Decisão. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto n° 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 2^a JJF, através do Acórdão n° 0274-02/09, que julgou procedente em parte o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado imputando ao recorrente o cometimento das seguintes infrações:

1 – retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, no valor de R\$486.287,53, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Consta que houve erro na determinação da base de cálculo inerente a vendas de lubrificantes derivados de petróleo para comercialização e consumo de contribuinte localizado no Estado da Bahia, sem a devida inclusão do próprio ICMS em sua base de cálculo;

2 – deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, no valor de R\$12.949,56, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

A Decisão recorrida foi pela procedência parcial do Auto de Infração, diante das seguintes considerações:

Afasta, preliminarmente, a argüição inicial de nulidade suscitada pelo sujeito passivo de falta de cumprimento dos requisitos legais, por entender que o demonstrativo existente é analítico, detalhado e claro, possibilitando o exercício da ampla defesa e do contraditório, como ocorreu na defesa apresentada.

Quanto ao argumento de ter decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário concernente aos fatos geradores ocorridos até 19/11/2003, alegando que se passaram mais de 5 anos da ocorrência dos fatos geradores até a lavratura do Auto de Infração, a Decisão é de que essa questão, através de inúmeros acórdãos, é plenamente pacificada neste CONSEF, pois a legislação do Estado da Bahia, através do art. 107-A, I, da Lei n° 3.956/81 (COTEB), fixa prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”. Destaca que o disposto no art. 107-A, I do COTEB, que em sua essência transcreve o

art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e, por tal razão, a decadência dos fatos relativos aos meses do exercício de 2003, somente se operaria após o dia 31/12/2008. Como o Auto de Infração teve sua ciência pelo autuado em 19/11/2008, não há o que se falar em decadência ou prescrição relativa ao período fiscalizado de 01/01/2003 à 31/12/2006.

No mérito, a Decisão recorrida ressalta que o contribuinte alega que “a autuação quer-se fazer crer que na base de cálculo deve ser incluído o ICMS sobre o valor da operação, apesar de inexistência de norma neste sentido.” Contudo, ressalta o órgão julgador que a Lei Complementar 87/96, em seu art. 13, § 1º, I, determina que integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, tendo a Bahia, sob tal orientação, editado a Lei nº 7.014/96, cuja base de cálculo do ICMS, sobre a matéria em questão, está regulamentada em seu art. 17, § 1º que, por sua vez, também está expressa no art. 52, do RICMS/97. Assim, salienta a JJF que o ICMS é um imposto “por dentro”, ou seja, o seu montante integra a própria base de cálculo, (ao contrário do IPI, por exemplo), sendo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Destaca o colegiado que os produtos comercializados pelo autuado são lubrificantes derivados de petróleo, imune do ICMS quando das operações de saídas interestaduais, consoante previsto no art. 155, § 2º, X, “b” da CF. Porém, os referidos produtos nas operações internas no Estado da Bahia são tributados normalmente, atribuindo-se à refinaria ou distribuidora a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, internamente, ou na qualidade de remetentes situados em outras unidades da Federação, em decorrência de acordo interestadual, (Conv. ICMS 03/99 – Cláusula primeira).

Em consequência, no presente caso, com o fulcro da referida norma, está sendo atribuída pelo Estado da Bahia, ao autuado, a condição de contribuinte substituto, sujeito passivo por substituição, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, que na qualidade de remetente realizou vendas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Ressalta a JJF que, em relação à infração 1, o lançamento decorreu da falta de inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, enquanto que na Infração 2, na condição de substituto tributário, não realizou a retenção o consequente recolhimento do imposto, sendo lançado de ofício pelos autuantes, que incluíram, também, o montante do ICMS em sua própria base de cálculo, do que concluiu que, nos dois casos, o contribuinte não colacionou aos autos elementos demonstrando a mencionada inclusão.

Contudo, em relação ao item 02, conforme demonstrativos às fls. 10 a 18 dos autos, foi comprovado que são vendas destinadas à comercialização pelos postos de gasolina, exceto as operações destinadas para o consumo da Bouzas MacielInd e Com. Ltda., cuja atividade é a fabricação de artefatos de material de plástico, e de apenas uma venda para consumo destinada a FORD. Assim, após as devidas exclusões, o valor da presente infração foi reduzido para R\$ 7.326,01.

Por fim, a JJF manteve a infração 1, no valor original de R\$ 486.287,53, e retificou a infração 2, com a exclusão do ICMS de R\$ 5.623,55, ocorrência em agosto/06, reduzindo o total da infração para R\$ 7.326,01.

Não se conformando com a Decisão de 1^a instância, o autuado apresentou, tempestivamente, às fls. 109 a 116 dos autos, Recurso Voluntário onde, inicialmente, reitera suas alegações de que já havia operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 19/11/2003, nos termos do art. 150, § 4º, c/c o art. 156, inciso V, do CTN, do que cita jurisprudência do STJ.

No mérito, transcreve o art. 8º da LC 87/96 para demonstrar que a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária é o preço máximo de venda fixado pela autoridade competente ou, na ausência de tal preço, o resultado obtido pela soma do valor da operação, frete, seguro, tributo, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário e da margem de valor agregado.

Todavia, no presente caso, a decisão recorrida entendeu que a essa base de cálculo deve ser incluído o ICMS sobre o valor da operação, do que diz ser absurdo, já que, em que pese nas operações normais a base de cálculo do ICMS ser composta pela inclusão do seu próprio montante, nos termos do art. 13, § 1º, I, da LC 87/96, nas operações sujeitas à substituição tributária não existe igual regra, o que desautoriza a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, como se depreende da norma legal acima, do que cita ADIN nº 1851/AL.

Salienta o recorrente que, ainda que se pudesse considerar que o ICMS integra a base de cálculo do ICMS-ST, os autuantes ao invés de se aterem ao valor da operação, somando-a às despesas e demais encargos e à margem de lucro, aplicou o fator 0,83 ao valor da operação, como se depreende do lançamento. Ao assim procederem, o ICMS foi adicionado duas vezes na base de cálculo, pois, conforme se verifica das planilhas anexadas, o mesmo já havia sido incluído no valor da operação própria, à alíquota de 7%, incidente sobre as operações interestaduais entre a região Sudeste e Nordeste.

Assevera que, no presente caso, não há dúvidas de que o ICMS foi realmente destacado, ainda que erroneamente, e recolhido ao Estado do Rio de Janeiro, conforme algumas notas fiscais juntadas às fls. 117 a 163 dos autos, a título de demonstração. Afirma, ainda, que a comprovação do ICMS à alíquota de 7% ter sido incluído no valor da operação pode ser operacionalizada também com a comparação das notas fiscais autuadas no item 1 com as notas fiscais autuadas no item 2, uma vez que o valor dos mesmos produtos constantes nas notas fiscais sem ICMS-ST e sem destaque do próprio é menor que aquele constante nas notas fiscais com ICMS próprio e ST, do que exemplifica a nota fiscal nº 429160, de 26/05/04, cujo valor unitário do produto GTX 24x1 Lt é de R\$ 114,66, com destaque do ICMS próprio a 7%, e a nota fiscal nº 427297, de 17/05/04, na qual o mesmo produto possui o preço de R\$ 99,67, cuja nota fiscal não contém o destaque do ICMS próprio.

Por fim, a recorrente aduz que ainda que tenha demonstrado que a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária encontra-se prevista na LC nº 87/96, nada tratando o art. 8º sobre a inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo, fica evidente que o ICMS da operação própria (7%) foi incluído no valor do produto, o que não foi considerado pela autuação e pela decisão recorrida, do que cita decisão do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Rio Grande do Sul. Pede a improcedência do lançamento.

O recorrente, às fls. 672 a 714, nos termos da Lei nº 11.908/10, anexa requerimento para pagamento parcial do débito relativo ao valor histórico de R\$ 328.457,89, reconhecendo a procedência da autuação e desistindo de quaisquer recursos administrativos interpuestos no curso do processo administrativo fiscal, referente às duas infrações, inerentes aos fatos geradores ocorridos após 19/11/2003. Assim, requer que sejam excluídos da cobrança os débitos extintos pelo pagamento, bem como que seja julgada improcedente a cobrança em relação ao débito remanescente, por entender que o mesmo foi extinto pela decadência.

Às fls. 720 a 722 dos autos, a PGE/PROFIS, opina pelo improviso do Recurso Voluntário, uma vez que considera ausentes de argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido.

Inicialmente destaca que, em 06/07/2010, o sujeito passivo colaciona aos autos cópia do comprovante de recolhimento correspondente aos fatos geradores posteriores a 19/11/2003, ao tempo que requer a exclusão da cobrança dos débitos extintos em razão do pagamento e o julgamento improcedente da cobrança em relação ao débito remanescente em razão da decadência.

Destaca que a lei estadual, no seu art. 107 do COTEB, em conformidade com a previsão do parágrafo 4º do art. 150 do CTN, prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Portanto, o prazo decadencial em relação aos fatos geradores de 2003 teve início em primeiro de janeiro de 2004, do qual, se contando cinco anos, vemos que a autuação, que foi lavrada em 07/10/2008, com ciência do sujeito passivo em 19/11/2008, ocorreu dentro do prazo legal, devendo ser afastada a alegação de ocorrência de decadência.

Ressalta que o procedimento sob apreço não merece reparos, eis que encontra respaldo no art. 13, § 1º, da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 1º, da Lei nº 7.014/96.

Por fim, salienta que os recolhimentos efetivados deverão ser objeto de homologação pelo órgão competente da SEFAZ e posterior exclusão da cobrança dos débitos extintos, em razão do pagamento.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, I, “b”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, no sentido de modificar a Decisão da 1ª instância inerente às duas infrações do Auto de Infração, o qual foi julgado procedente em parte pela Decisão recorrida, no valor de R\$ 493.613,54, tendo o recorrente, no decorrer do processo administrativo fiscal, optado em recolher os débitos, relativos aos períodos posteriores a 19/11/2003, com os benefícios da Lei nº 11.908/10. Assim, requer que sejam excluídos da cobrança os débitos extintos pelo pagamento, bem como que seja julgada improcedente a cobrança em relação ao débito remanescente, por entender que o mesmo foi extinto pela decadência.

Inicialmente, devo ressaltar que, embora o § 4º do artigo 150 do CTN estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, a doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual, após decorridos cinco anos previstos legalmente, é aceito pelo sujeito ativo da relação tributária. Contudo, tal entendimento não se pode aplicar quanto às operações e lançamentos em que o sujeito passivo omite do Fisco, deixando de oferecer à tributação, levando o Poder Tributante a recuperá-los mediante lançamento de ofício.

Tal entendimento não pode ser diferente, uma vez que se não houve lançamento e, consequentemente, oferecimento à tributação, não se pode falar em “tributos sujeitos ao lançamento por homologação”. Assim, neste caso, o prazo para contagem da decadência deve ser o previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, o qual estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Logo, dentro deste contexto, no presente caso, o descumprimento da obrigação tributária principal, questionada pelo recorrente, ocorreu no período de janeiro a outubro de 2003 e o Auto de Infração foi lavrado em 07/10/2008, portanto dentro do prazo para a constituição do crédito tributário, o qual se extinguiria em 31/12/2008.

Entretanto, apesar do entendimento acima, deixo de acatar a preliminar de decadência, relativa aos créditos exigidos no período acima, sob o fundamento de que, decorrente da previsão legal contida no § 4º do artigo 150 do CTN, o qual dispõe que *“Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador...”*, a legislação pertinente no Estado da Bahia, insita no § 1º do art. 28 da Lei. nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB), fixou o *primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência da hipótese tributária de incidência como o momento a partir do qual se iniciaria a contagem do prazo decadencial para constituição do respectivo crédito tributário*. Há de se ressaltar que cabe a autoridade julgadora cumprir a legislação baiana, até o momento em que haja propositura do Secretário da Fazenda de modificação ou revogação da lei ou ato considerado ilegal.

Assim, quando da lavratura do Auto de Infração, em 17.10.2008, não havia operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores constantes do Auto de Infração. Portanto, concluo que as razões do Recurso Voluntário não trazem qualquer fato novo capaz de modificar a Decisão recorrida, a qual se encontra devidamente fundamentada, sendo naquela oportunidade apreciadas todas as alegações de defesa.

Quanto à análise de mérito das razões recursais, em razão do pagamento dos valores exigidos relativos a fatos geradores ocorridos após 19/11/2003, através dos benefícios da Lei nº 11.908/10, com

consequente reconhecimento de tais valores e desistência das alegações recursais, com exceção apenas da preliminar de decadência relativa aos valores exigidos anteriores à 19/11/2003, já analisada, restou prejudicada.

Diante do exposto, voto pelo Não Provimento do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida, devendo homologar-se os valores recolhidos.

VOTO DISCORDANTE (Quanto à preliminar de decadência)

Em que pese o brilhantismo do voto do relator, divirjo do seu entendimento quanto à preliminar de decadência, pois entendo que assiste razão ao Recorrente, uma vez que, no que se refere à infração 01, houve o pagamento antecipado previsto no art. 150, §4º, do CTN, devendo ser aplicada a data da ocorrência do fato gerador como dies a quo da contagem do prazo decadencial.

Veja-se que, segundo o entendimento pacificado no STJ, no Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 973733/SC, deve ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN aos casos em que há recolhimento antecipado do imposto sujeito ao lançamento por homologação:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. **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** (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

[...]

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoados prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Dimiz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

[...]

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Conforme determinado na Constituição Federal (art. 146, III, "b"), a decadência do crédito tributário é matéria reservada à lei complementar. Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é o CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, 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).

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STF, ex vi do aresto a seguir transscrito:

“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).

Frise-se que a Súmula Vinculante nº 08, a qual vincula também a Administração Pública, conforme determina o art. 103-A, da CF/88, cristalizou o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas à Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa dos precedentes que ensejaram a edição do referido verbete:

“PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A 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. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.”

I. 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, III, b, 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.

II. 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.

[...]

(RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008). (grifamos)

Assim diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

“São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

A redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por víncio de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária.

Todavia, apenas somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével. A verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição.

Sabe-se bem que efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete da súmula, não atingindo a sua fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não passassem de mera recomendação. Ademais, não nos parece que seja necessário que o STF edite uma súmula vinculante específica para o caso da legislação do Estado da Bahia para que se aplique o entendimento jurisprudencial pacificado de forma inconteste nos Tribunais Superiores.

Portanto, em termos de decadência, as normas do CTN devem prevalecer sobre as disposições constantes do COTEB.

Veja-se que o CTN prescreve as normas de decadência em dois dispositivos: art. 173, I, e art. 150, §4º, a seguir transcritos, in verbis:

“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. (...)

§ 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”.

Ou seja, há, no CTN, duas regras distintas referentes à definição do termo a quo do prazo decadencial; cabendo ao intérprete definir quando ele coincide com o fato gerador (lançamento por homologação) e quando ele é protelado para o primeiro dia útil do exercício seguinte (lançamento de ofício).

Uma premissa parece facilitar bastante o deslinde da questão e ela diz respeito ao significado da palavra homologar. Segundo o dicionário Michaellis, homologar quer dizer “confirmar por sentença ou autoridade judicial ou administrativa; aprovar”. Logo, o ato que é sujeito à homologação é o pagamento realizado pelo contribuinte; é ele que será verificado pela autoridade administrativa fiscal e, se estiver correto, será aprovado, confirmado. Não se homologa o lançamento feito pelo contribuinte, até mesmo por ser discutível o chamado “lançamento por homologação”, vez que não se enquadra no conceito de atividade “administrativa plenamente vinculada” a que faz referência o art. 3º, do CTN.

Firmada tal premissa, é de se concluir que, se houve pagamento do tributo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, consoante estabelece o parágrafo 4º, do art. 150, do CTN. Do contrário, ou seja, se não houve recolhimento do tributo, nem mesmo parcial, a decadência somente começa a ser computada do primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN.

O entendimento ora esposado não representa nenhuma novidade, pois vem sendo adotado, há muito tempo, pelo Superior Tribunal de Justiça. A própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, atenta a isso e, principalmente, aos elevados gastos suportados pela União com a sucumbência gerada pela defesa, infértil, de tese contrária, já adotou internamente o mesmo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, através do Parecer nº 1617/2008, cujos trechos principais pede-se vênia para transcrever:

“3031. Assim, com base em magistério de Leandro Paulsen, conclui-se que:

- a) no caso do pagamento parcial da obrigação, independentemente de encaminhamento de documentação de confissão (DCTF, GFIP ou pedido de parcelamento), o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;
- b) no caso de não pagamento, nas hipóteses acima elencadas (com ou sem o encaminhamento de documentação de confissão), o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN;
- c) de qualquer sorte, nos casos em que a declaração foi prestada ou houve parcelamento, não haveria a necessidade de lançar o valor já declarado, mas sim apenas a diferença, o que se tem chamado de lançamento suplementar.

[...]

3738. É recorrente a fixação do dies a quo do prazo de decadência na data da ocorrência do fato gerador quando da antecipação do pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal. Isto é, ainda que o recolhimento seja parcial, as diferenças são exigíveis, a partir do fato gerador da obrigação. Mas, e quando não se tem o pagamento antecipado? No Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 936380/SC, relatado pelo Ministro Castro Meira, matéria julgada em 19 de fevereiro de 2008, ementou-se, como segue:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXAÇÃO SUJEITA A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SÚMULA 7/STJ. 1. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no artigo 149, V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do artigo 173, I, do CTN. Precedentes”.

(...)

a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar -- efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;

(...)

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. . 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

A infração 01 se refere ao recolhimento a menor do imposto, o que implica dizer que o contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido.

Assim sendo, deve ser aplicada a para que se conclua, sem sobressaltos, que o prazo decadencial, na espécie, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato gerador, estando, portanto, irremediavelmente extinto pela decadência o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos anteriormente a Novembro de 2003.

Destarte, acolho a preliminar de decadência para excluir os fatos geradores ocorridos antes de Novembro de 2003, no pertinente à infração 01.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto à preliminar de mérito (decadência), **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206930.0008/08-0**, lavrado contra **CASTROL BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 493.613,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, homologando-se os valores comprovadamente recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Álvaro Barreto Vieira, Ciro Roberto Seifert, Oswaldo Ignácio Amador e Fernando Antônio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de outubro de 2012.

FERNANDO A. BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO - VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de decadência)

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS