

**PROCESSO** - A. I. Nº 206930.0005/09-0  
**RECORRENTE** - KLUBER LUBRICATION LUBRIFICANTES ESPECIAIS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1º JJF nº 0084-01/10  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 19.12.2012

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0057-13/12

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. **a)** FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. Valor reduzido por exclusão de notas fiscais de produtos não derivados de petróleo. Infração parcialmente subsistente. **b)** BASE DE CÁLCULO. ERRO NA APURAÇÃO. EXCLUSÃO DO IMPOSTO DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. RECOLHIMENTO A MENOS E FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A base de cálculo do imposto nas operações de vendas de lubrificantes para uso ou consumo é o valor da operação, sendo que integra esta base de cálculo o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, bem como ficou caracterizado a falta de recolhimento do ICMS através do Regime de Substituição Tributária. Infração não elidida. Não acolhida a arguição de decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (1ª JJF) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/09/09, para exigir ICMS, no valor de R\$100.430,95, acrescido de multa de 60%, em razão das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 - Deixou de proceder à retenção do ICMS, no valor de R\$54.199,25, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2007.

Trata-se de vendas de lubrificantes de produção própria e/ou adquirido ou recebido de terceiros, destinadas a consumidor ou usuário final, CFOPs 6653 e 6656, respectivamente, e de vendas de lubrificantes de produção própria e/ou adquiridos ou recebidos de terceiros, CFOPs 6651 e 6654, respectivamente, como se fosse para industrialização quando na realidade a destinação dos produtos foi o consumo nos equipamentos dos contribuintes, conforme declarações dos mesmos (docs. 113/132), e demonstrativos analíticos dos referidos valores (docs. 1341).

INFRAÇÃO 2 - Procedeu à retenção a menos do ICMS, no valor de R\$46.231,70, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2007.

Trata-se de erro na determinação da base de cálculo das vendas de lubrificantes derivados de petróleo para consumo de contribuintes, por falta de inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, conforme demonstrativos anexos (fls. 42/112).

Foi apresentada defesa tempestiva às fls. 138 a 154, a informação fiscal foi prestada às fls. 178 a 184 e, em seguida, o Auto de Infração foi julgado procedente em parte.

Ao proferir o seu voto, o ilustre relator afastou a preliminar de decadência arguida na defesa e, em seguida, a infração 1 foi julgada procedente em parte, no valor de R\$46.633,65, conforme foi reconhecido pelos autuantes na informação fiscal.

A infração 2 foi julgada procedente, sob o argumento de *que o ICMS é um imposto “por dentro”, ou seja, o seu montante integra a própria base de cálculo, ao contrário do IPI, cabendo a inclusão do montante do imposto na base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de vendas de lubrificantes para consumo.*

Inconformado com a Decisão proferida pela 1ª JF, o autuado apresenta Recurso Voluntário (fls. 212 a 229) e, preliminarmente, argui a decadência do direito de constituição do crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos até o mês de agosto de 2004. Faz uma síntese do argumento utilizado pela 1ª Instância para afastar a arguição de decadência e, em seguida, destaca que a lei ordinária não pode estabelecer regras e diretrizes atinentes à decadência e, além disso, a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Menciona que a Constituição Federal, no seu art. 146, III, “b”, estabelece que só lei complementar tem competência para dispor a respeito da decadência. Diz que o art. 150, §4º, do CTN, que possui *status* de lei complementar, prevê que o prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação será contado a partir da ocorrência do fato gerador. Sustenta que como já existe lei complementar específica dispondo sobre a decadência, no caso o Código Tributário Nacional, não há como prosperar o entendimento fixado na Decisão recorrida, para que não se subverta o texto constitucional e nem se ignore o princípio da hierarquia das leis.

Discorre sobre o lançamento por homologação e, em seguida, afirma que o prazo para o Fisco efetuar o lançamento de ofício, nos casos de tributos sujeitos à sistemática do lançamento por homologação, é de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Frisa que, no caso concreto, quando o Auto de Infração foi lavrado o direito de constituição do crédito tributário já havia sido aniquilado pela decadência, nos termos do art. 150, §4º, do CTN. Assevera que a cobrança de créditos tributários relativos ao período de janeiro a agosto de 2004, itens 1 a 7 e 41 a 48 da autuação, não possui amparo jurídico, já que o direito de a fiscalização lançar o tributo relativo a esse período foi atingido pela decadência, estando, pois, extinto. Para embasar seus argumentos, transcreve farta jurisprudência.

Adentrando no mérito da lide, o recorrente sustenta que a Constituição Federal prevê a possibilidade de existência mútua de duas regras distintas e independentes quanto à apuração da base de cálculo do ICMS: uma referente às operações sujeitas à sistemática normal de apuração e recolhimento e outra relativa àquelas sujeitas ao regime da substituição tributária.

Diz que o art. 13, VIII, § 1º, I, da LC 87/96, estabelece a regra geral relativa à base de cálculo do ICMS nas operações corriqueiras praticadas pelos contribuintes deste imposto, ou seja, base de cálculo utilizada nos casos em que o imposto devido é apurado de acordo com o Regime Periódico de Apuração, segundo o qual, ao término de determinado período, mediante o cotejo dos débitos com os créditos, é encontrado o montante do imposto devido. Salienta que, no entanto, não é dessas operações de que tratam as exigências materializadas na infração 2.

Ressalta que essa mesma LC 87/96, ao dispor sobre o regime de substituição, definiu regra especial de apuração da base de cálculo do ICMS devido nas operações sujeitas a esta sistemática. Explica que, de acordo com o art. 8º, II, da LC 87/96, as operações subsequentes submetidas a esse regime devem compreender em sua base de cálculo os valores correspondentes ao da própria operação, além daqueles referentes a seguro, frete e demais encargos cobrados ou transferidos aos destinatários e da margem de valor adicionado, inclusive o lucro relativo a essa operação. Sustenta que esse dispositivo deixa claro o propósito do legislador de excluir da base de cálculo do ICMS devido nas operações sob o regime de substituição tributária o montante do próprio

imposto, pois esse citado art. 8º deixou de mencionar a obrigatoriedade de inclusão do valor relativo ao próprio imposto, definindo uma base de cálculo própria para os casos de substituição tributária, diferente da regra geral. Diz que caso o legislador pretendesse incluir o ICMS devido por substituição na sua própria base de cálculo, teria expressamente previsto no citado art. 8º, como o fez nas operações não sujeitas ao regime de substituição.

Frisa que a LC 87/96, no seu art. 9º, condicionou a aplicação do regime de substituição tributária à celebração de convênio específico entre os Estados e, segundo esse artigo, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição nas operações interestaduais com petróleo e derivados destinados a consumidores finais foi atribuída ao remetente. Transcreve trecho do voto proferido na Decisão recorrida e, em seguida, destaca que de acordo com os Convênios celebrados pelos Estados a exigência do imposto na entrada no Estado destinatário é hipótese de incidência do ICMS devido por substituição tributária, motivo pelo qual na apuração da base de cálculo é aplicável o art. 8º da LC 87/96, em detrimento do art. 13 da mesma lei.

Realça que o Convênio ICMS 03/99 disciplina a substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes e, de acordo com a cláusula primeira deste convênio, ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários das operações realizadas com estes produtos, autorizados a atribuir, ao remetente, a condição de substituto do ICMS devido em virtude das operações realizadas a partir das saídas por ele promovidas até a última, devendo o imposto ser recolhido para o Estado do destinatário. Argumenta que, portanto, figura como mero responsável tributário pelo ICMS devido por terceiros nas etapas subsequentes. Cita doutrina.

Registra que o Convênio ICMS 03/99, ao determinar a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais com lubrificantes, desde que não destinados à comercialização ou industrialização e que não tenham sido submetidos à substituição tributária nas operações anteriores, estabelece que o ICMS-ST deverá ser calculado exclusivamente sobre o valor da operação, assim entendido o preço de aquisição do destinatário. Assevera que, de acordo com esse aludido Convênio, a base de cálculo do ICMS-ST será a importância paga pelo destinatário na aquisição dos lubrificantes, não sendo permitida a inclusão de quaisquer outros valores que não integraram o valor da operação própria do remetente. Frisa que, inexistindo ICMS na operação do recorrente, não existe também ICMS no preço pago pelo destinatário baiano por ocasião da aquisição, motivo pelo qual a base de cálculo do ICMS-ST não deve contemplar o valor do próprio imposto.

Diz que a fiscalização, por ocasião de comunicações mantidas com o recorrente, enviou-lhe “roteiro” de procedimentos para calcular o ICMS-ST a ser retido e recolhido em favor do Estado da Bahia, em que reconhece, ainda que indiretamente, que o ICMS não integra a base de cálculo do ICMS-ST. Transcreve essa citada comunicação, bem como jurisprudência do STJ.

Aduz que, tendo isto em vista, no presente caso, não há que se falar na inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, pois: o valor da operação própria praticada pelo impugnante não compreende esse tributo, já que suas operações próprias são imunes ao imposto estadual; o ICMS próprio, ainda que fosse devido, não pode ser considerado como um “*outro encargo cobrado ou transferível aos adquirentes*” por falta de determinação legal; inexistente previsão legal que permita à fiscalização proceder ao cálculo do ICMS da substituição “por dentro”, já que a base de cálculo neste caso está prevista em norma especial, abrangendo apenas o valor da operação, frete, seguro e margem de valor agregado.

Ao finalizar, solicita que a Decisão recorrida seja reformada, para que seja reconhecida a decadência arguida e, no mérito, anulado o Auto de Infração, por ilegitimidade das exigências.

O processo foi encaminhado ao Gabinete do Procurador-Chefe da PGE/PROFIS, para manifestação acerca da questão decadencial suscitada pelo sujeito passivo.

À fl. 234, a Dra. Aline Solano Souza Casali Bahia, Procuradora do Estado, emite Despacho encaminhando os autos ao gabinete do Procurador-Chefe da PGE/PROFIS.

Consta à fl. 235 dos autos fotocópia de Despacho do Procurador-Geral do Estado, Dr. Rui Moraes Cruz. Nesse Despacho, consta que, tendo em vista a proposta de revisão de entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009 não foi acolhida, os autos deveriam ser analisados de acordo com entendimento anteriormente adotado pela PGE/PROFIS. Também foi consignado ser necessário a elaboração de minuta de projeto de lei com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas constantes do CTN.

Em Parecer às fls. 236 a 239, a Dra. Maria Helena Cruz Bulcão, Procuradora do Estado, ao tratar da questão da decadência arguida pelo recorrente, explica que o art. 173 do CTN prevê prazo decadencial de cinco anos, com três hipóteses de termo inicial.

Na primeira (art. 173, inc. I), que se constitui a regra geral, o termo inicial do prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Diz que essa regra se aplica às hipóteses de lançamentos “de ofício” e “por declaração”.

Frisa que no lançamento “por homologação” há duas situações: a) o sujeito passivo antecipou, efetivamente, o pagamento do tributo devido; neste caso não há o que se falar em decadência, pois o lançamento será inapelavelmente homologado, seja de forma expressa, seja de forma tácita; b) o sujeito passivo não antecipou o pagamento, ou o fez a menos que o devido, neste caso o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Frisa que o pagamento antecipado é o elemento essencial que caracteriza o lançamento por homologação, ou seja, sem a antecipação do pagamento não há o que se falar em lançamento por homologação e, por conseguinte, não há o que ser homologado. Sustenta que a falta de pagamento do imposto ou o imposto pago a menos desloca o linde decadencial para as balizas descritas no art. 173, I, do CTN, e não do art. 150, §4º, do mesmo Código. Para embasar seus argumentos, cita doutrina e jurisprudência.

Ao finalizar, afirma que os argumentos recursais não são capazes de modificar a Decisão recorrida e, assim, opina pelo conhecimento e Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Preliminarmente, o recorrente argui a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário referente a fatos geradores ocorridos no período de janeiro a agosto de 2004, pois, como o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial deve ser feita nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Comungando com o opinativo da ilustre representante da PGE/PROFIS não há como se aplicar ao caso em tela o disposto no art. 150, § 4º, do CTN, uma vez que o imposto que está sendo cobrado não foi pago antecipadamente pelo recorrente e, portanto, quanto a esses valores lançados de ofício, não há o que se falar em lançamento por homologação. O termo inicial da contagem do prazo decadencial é o previsto no inciso I do artigo 173 do CTN, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O recorrente questiona a fundamentação utilizada na Decisão recorrida para afastar a preliminar de decadência com base na Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB). Todavia, há que se observar que o disposto no §4º do art. 150 do CTN prevê que os entes federados fixem prazos para homologação, quando afirma que “*se a lei não fixar prazo à homologação*”. Assim, a legislação baiana - respaldada na autorização legal contida do art. 150, §4º do próprio CTN - fixou o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual se deve iniciar o prazo decadencial. Portanto, a lei baiana, dentro do permissivo legal do próprio CTN, fixou prazo à homologação. Ressalto que este órgão julgador administrativo deve aplicar a legislação tributária estadual vigente, não se incluindo entre as suas competências a declaração de inconstitucionalidade da legislação, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

A Súmula Vinculante 08 do STF, citada pelo recorrente, cinge sua aplicabilidade a questões atinentes às contribuições previdenciárias. Nesse sentido, transcrevo a seguir trecho do voto da Cons. Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão CJF Nº 0130-11/11, que com muita clareza e profundidade tratou dessa questão:

[...]

*Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “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 de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

*No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS Nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.*

Em suma, para os fatos geradores ocorridos durante todo o exercício de 2004, a Fazenda Pública Estadual tinha até o dia 31/12/09 para constituir o crédito tributário. No caso em tela, o crédito tributário foi constituído em 10/09/09, quando foi encerrado o procedimento fiscal com a lavratura do Auto de Infração, portanto, não houve a alegada decadência.

No mérito, a Infração 1 não foi objeto de Recurso Voluntário, assim, mantenho inalterada a Decisão recorrida quanto a este item do lançamento.

A infração 2 trata de retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, em virtude da falta de inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo.

É uma característica basilar do ICMS a sua inclusão do montante do imposto na sua própria base de cálculo, conforme expressamente previsto no §1º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Há que se ressaltar, porém, que na infração 2 foram relacionadas operações interestaduais com lubrificantes derivados de petróleo, situação que, por força do disposto no art. 155, II, X, “b”, estão imunes do ICMS. Como sobre essas operações interestaduais não há incidência do ICMS, trata-se, portanto, de uma situação em que o imposto não está incluso na sua base de cálculo.

Contudo, o ICMS que está sendo exigido na infração em comento é o referente à operação ou operações que ocorrerão internamente no Estado da Bahia e que será cobrado por substituição tributária. Ressalto que não há dúvida que os lubrificantes em tela foram utilizados pelos adquirentes para fins de uso e consumo dos próprios estabelecimentos.

Sobre essa operação ou operações internas há incidência do ICMS. Dessa forma, como o valor cobrado na operação interestadual não continha o ICMS na sua base de cálculo, os autuantes, de forma acertada, incluíram o imposto na sua própria base de cálculo antes de apurar o ICMS devido por substituição tributária.

Não há como prosperar o argumento recursal de que a base de cálculo do imposto deveria ter sido apurada de acordo com o art. 8º em detrimento do art. 13, ambos da LC 87/96. A interpretação do recorrente está, com o devido respeito, equivocada, pois o que os autuantes fizeram foi apurar o “valor da operação” (tratada tanto no art. 13, VIII, como no art. 8º, II, “a”, ambos da LC 87/96). É

com base nesse “valor da operação”, o qual deve conter o ICMS na sua base de cálculo, que se vai apurar o ICMS devido por substituição tributária mediante o somatório das parcelas elencadas nas alíneas “b” e “c” do inciso II do artigo 8º da LC 87/96.

Ademais, ao se apurar o ICMS devido por substituição tributária, após a inclusão de todas as parcelas previstas deve ser abatido o ICMS destacado no documento fiscal para se encontrar o valor do ICMS-ST. Se o ICMS “normal” não for incluído em sua base de cálculo, ele será deduzido duas vezes: uma quando deixamos de incluí-lo na base de cálculo; outra quando o deduzimos a título de crédito fiscal. Situação que, convenhamos, foge a toda a lógica do imposto.

Os argumentos recursais não se mostram capazes de modificar a Decisão recorrida. Além disso, há que se observar que esses argumentos já tinham sido trazidos em defesa inicial e foram enfrentados e afastados na Decisão recorrida com a devida fundamentação.

Ressalto que essa matéria já está pacificada neste CONSEF e, como exemplos, cito os Acórdãos CJF Nºs 0373-11/07, 0341-11/08 e 0071/12/12, sendo que esse último trata de Auto de Infração lavrado contra o próprio autuado.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO DIVERGENTE (Preliminar a 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 02, 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 impositivo, 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 desarrazoado 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 Diniz 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 transcrito:

*“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 PROVIDO. 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 vício 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 incontestada 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 Michaelis, 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 se refere ao recolhimento a menor do imposto (retenção a menos), o que implica dizer que o contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido, ou seja, é fato que o contribuinte realizou o pagamento antecipado a que alude o §4º do art. 150, do CTN.

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 setembro de 2004.

Destarte, acolho a preliminar de decadência para excluir os fatos geradores ocorridos antes de setembro de 2004, no pertinente à infração 02.

No mérito, apesar do respeitável voto do relator, peço vênias para discordar do entendimento aplicado.

É preciso se verificar a correção da base de cálculo do ICMS-ST nas operações realizadas ao adquirente que utiliza as mercadorias do recorrente como materiais de uso e consumo.

O recorrente alega que o entendimento da JJF de que o imposto deve ser calculado ‘por dentro’, inclusive nas hipóteses de substituição, conforme o art. 13 da LC 87/96 é equivocado. Diz que a correta construção da base de cálculo do ICMS-ST deve ter por base o art. 8, II, da LC 87/96, a seguir transcrito:

“Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.”

A Lei 7.014/96, no seu art. 17, XI, e §1º, determina que o montante do próprio imposto integra a base de cálculo do ICMS. Entretanto, entendo que essa disposição deve ser interpretada sistematicamente à luz da CF, da própria LC e da jurisprudência do STJ.

O art. 146, III, 'a' da CF dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de base de cálculo. Concluo que desse mandamento constitucional, a LC 87/96 regulamentou a base de cálculo tanto do ICMS normal, no seu art. 13, como o ICMS-ST, no art. 8º em âmbito nacional. Desse modo, as leis estaduais instituidoras do ICMS devem observar os preceitos estabelecidos na referida Lei Complementar para observar os mandamentos da Carta Magna. Neste sentido, indico os julgados do STJ apontados pelo recorrente: REsp 115472/ES, REsp 777730/RS, RMS 23502/SE, REsp 7409000/RS.

Diante desse quadro jurídico, entendo que a base de cálculo do ICMS-ST deve ser erigida conforme as regras do art. 8º, II da LC 87/96, ou seja, em relação às operações posteriores da substituição tributária, o cálculo do ICMS-ST deve ser feito de forma aproximada através de regime de valor agregado, obtido pelo somatório das seguintes parcelas: a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário; b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Exponho que a norma do art. 8º não contempla a possibilidade do cálculo 'por dentro' no ICMS-ST, como explicitamente consignado no ICMS normal do art. 13, §1º, I da LC 86/97. Logo, entendo que no cálculo do ICMS-ST deve ser excluído o montante do próprio imposto.

Neste sentido, acolho a tese do recorrente quanto ao cálculo do ICMS-ST.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206930.0005/09-0**, lavrado contra **KLUBER LUBRICATION LUBRIFICANTES ESPECIAIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$92.865,35**, 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): Álvaro Barreto Vieira, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e Fernando Antônio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Vanessa Melo Batista e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de novembro de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

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

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS