

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0027/11-0  
**RECORRENTE** - LOJAS INSINUANTE LTDA. (DUKEL)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0049-03/12  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 05/03/2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0065-13/13

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS, ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias pelas filiais atacadistas, deverá ser adotado como base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº. 87/96, não cabendo a inclusão do valor do frete. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de decadência. Mantida a Decisão recorrida. 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 nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 3ª JJF, através do Acórdão nº 0049-03/12, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado, em 28/09/2011, para exigir o ICMS de R\$ 790.664,94, inerente aos exercícios de 2006 a 2008, sob a acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, em razão da exclusão ou estorno do ICMS referente ao valor do frete – CIF – que foi indevidamente incluído na base de cálculo, objeto das transferências interestaduais de mercadorias para a filial sediada neste Estado. Foi consignada a impossibilidade de considerar na formação da base de cálculo (valor da entrada mais recente) uma despesa operacional (frete CIF), incorrida e materializada após a definição do VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE, sob pena de fraudar o previsto no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após rejeitar a preliminar de nulidade, por entender que o lançamento de ofício preenche todas as formalidades legais, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, como também indeferir o pedido de diligência, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide.

No mérito, a JJF consignou que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se base de cálculo estava de acordo com o estabelecido nos dispositivos legais (art. 13 § 4º, I da LC 87/96; art. 56, V, “a” do RICMS-BA e art. 17 § 7º, I da Lei 7.014/96), tendo se comprovado que o autuado identifica o valor das transferências ou o valor da entrada mais recente e, erroneamente, adiciona à base de cálculo das transferências o valor de frete das operações subsequentes de saídas, conforme cálculo para definir o valor que deve ser empregado para as operações de transferência interestadual, em seus controles internos (documentos de fls. 727/729 do PAF), do que salienta a JJF que no levantamento fiscal constam discriminadamente os valores das mercadorias, base de cálculo, alíquota, valor do frete e o imposto considerado indevido.

Salienta que, como as normas complementares e a legislação tributária estadual devem estrita obediência às regras estabelecidas na Constituição Federal e à Lei Complementar (LC 87/96), e considerando que nas transferências interestaduais são taxativos os elementos constitutivos da base de cálculo do ICMS, previstos na mencionada Lei Complementar, não podem os Estados e o contribuinte deixar de aplicar o que foi estabelecido na referida lei. Por outro lado, em relação ao crédito fiscal a ser utilizado pelo contribuinte, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia prevê que somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, mesmo que o imposto tenha sido destacado a mais no documento fiscal (§ 5º, I do art. 93 do RICMS/97).

Quanto à utilização do crédito fiscal relativo aos serviços de transporte nas operações a preço CIF, a JJF após transcrever o art. 95, I, do RICMS/BA, conclui não assistir razão ao defendant, visto que no caso de transportador não inscrito ou autônomo, como foi alegado na defesa, o imposto retido em virtude de substituição tributária constitui crédito fiscal para o estabelecimento remetente. Assim, constata que a exigência fiscal está lastreada nos dispositivos legais citados, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS, haja vista que a apuração do valor da entrada mais recente, efetuada pelos autuantes na aferição da base de cálculo empregada nas transferências com destino ao estabelecimento baiano fiscalizado, com a exclusão do frete CIF, está em total conformidade com o previsto na legislação, não tendo direito o autuado ao crédito do ICMS relativo às operações de serviço de transporte, sob a cláusula CIF, conforme previsto na legislação, do que aduz que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação. Conclui pela subsistência da autuação.

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 753 a 764 dos autos, do que pede a improcedência das exigências, diante das seguintes argumentações:

Aduz que em sua defesa demonstrou que, ao efetuar as transferências de saídas oriundas da filial sediada no Estado do Espírito Santo para a filial autuada, estabeleceu como base de cálculo do ICMS o valor das entradas mais recentes, agindo em conformidade com os preceitos normativos. Diz que, naquela oportunidade, colacionou notas fiscais de entradas por compra de mercadorias a fornecedores, realizada pela filial do Espírito Santo, assim como os conhecimentos do serviço de transporte emitidos pelo transportador (transporte da mercadoria do fornecedor para o estabelecimento sediado no ES), cujo valor do frete pago compõe o valor da entrada mais recente, como também anexou as notas fiscais de transferências emitidas pelo estabelecimento do Espírito Santo com destino ao estabelecimento autuado, de forma a demonstrar, documentalmente, tudo o que expôs.

Diz que, no caso em exame, é aplicável a prescrição/decadência de parte do auto de infração, lavrado em 29/09/2011, para abranger supostas infrações acobertadas por este instituto, com data de ocorrência entre 31/01/2006 à 31/08/2006. Sustenta que a DMA (Declaração de Apuração Mensal do ICMS) é uma declaração do valor devido a título de ICMS, sendo que esses dados, associados ao SINTEGRA/SPEED, permitem ao Estado da Bahia ter informações sobre todos os fatos geradores ou hipóteses de incidência do ICMS no âmbito da autuada. Portanto, em vista que há obrigação de entrega de declaração de ICMS mensalmente pelo contribuinte, sob pena de sanções, e como o ICMS é tributo sujeito a lançamento por homologação, aplicável a jurisprudência do STJ que autoriza reconhecer que "...tem seu termo inicial contado a partir do momento da declaração realizada mediante a entrega da Guia de Informação e Apuração do ICM (GIA)". Desta forma, se o procedimento fiscal foi efetuado em 29/11/2011, o Fisco não poderá cobrar os meses de janeiro a novembro de 2006, devendo-se aplicar o art. 150 do CTN, sendo certo que a Fazenda Pública perdeu o direito de constituir esse crédito no referido período.

No mérito, diz que o estabelecimento remetente deve tomar como preço de transferência o valor da última entrada para fins de utilização do crédito fiscal, com espeque na legislação tributária. Diz que os autuantes olvidaram-se em pontuar que as transferências das mercadorias efetuadas pelo estabelecimento remetente serviam como preço da última entrada, conforme dispõe o art. 13 § 4º, I da LC 87/96. Nega que o preço unitário de mercadorias transferidas seja superior ao valor da

entrada mais recente (valor da mercadoria adquirida mais o serviço de transporte que compõe a base de cálculo do imposto). Afirma que o sistema utilizado pela sua filial remetente, para emissão de documentos fiscais de saídas em transferência, faz constar nas informações complementares, de forma vinculada, o número do pedido de compra, o número da nota fiscal de entrada e os valores dos produtos constantes das notas fiscais de transferências para o estabelecimento autuado, situado na Bahia. Portanto, em conformidade com a legislação em vigor, ou seja, o preço da entrada mais recente. Ressalta, ainda, que, conforme planilhas às fls. 458 a 715 dos autos, há um campo contendo o valor do frete FOB, que somado ao valor da mercadoria resulta no total do documento fiscal. Ou seja, ao final da operação, o valor final constante na Nota Fiscal corresponde ao valor da mercadoria e o montante referente ao frete FOB, ambos elementos que comporão a base de cálculo do imposto devido.

Assevera que o valor da mercadoria adquirida pela filial do Espírito Santo equivale ao mesmo montante contido na nota fiscal de saída, eis que o valor do frete não está incluído ao valor da mercadoria. Logo, o valor deste transporte (tomando-se para encontrar o valor do serviço de transporte o valor estipulado em pauta fiscal do Estado remetente), aparecerá destacado no documento fiscal, situação em que nada há que se falar em cláusula CIF, haja vista que não compõe o valor da mercadoria, em conformidade com o Convênio ICMS 25/90.

Desse modo, o estabelecimento remetente, tendo em vista que o transportador não poderia emitir conhecimento de transporte para transportar a mercadoria do Estado do Espírito Santo até o estabelecimento autuado, constou no documento fiscal de forma apartada o valor atribuído ao serviço de transporte através de pauta fiscal e o documento fiscal emitido pelo remetente da mercadoria serviu para substituir o conhecimento de transporte, sendo que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente sobre o serviço de transporte coube ao estabelecimento remetente da mercadoria, conforme previsto na cláusula segunda, inciso I, do Convênio ICMS 25/90.

Assim, esclarece que os serviços de transportes lançados como despesa acessória integraram tão somente a base de cálculo para fins de pagamento do ICMS no Estado remetente, mas não o valor da mercadoria, uma vez que o valor do transporte destacado no documento fiscal em substituição ao conhecimento de transporte é sim base de cálculo do ICMS, cujo documento fiscal substitui o conhecimento de transporte e serve para acobertar o transporte da mercadoria, conforme prevê o Convênio ICMS 25/90, uma vez que a transportadora não estava inscrita no Estado de origem do remetente da mercadoria e não poderia, da mesma forma, emitir documento fiscal apartado para acobertar o serviço de transporte, sendo esta operação FOB e não CIF, consoante previsto no art. 645 do próprio RICMS/BA.

De logo, segundo o recorrente, o cerne da questão é saber se o autuado poderia ou não tomar o crédito constante das notas fiscais de entrada em transferência sobre o serviço de transporte uma vez que tal serviço de transporte foi destacado nas notas fiscais de transferências emitidas pelo estabelecimento remetente para substituir o conhecimento de transporte uma vez que o transportador não era inscrito no cadastro de contribuintes no estado onde se iniciou o serviço de transporte.

Salienta que, supondo que emitisse nota de transferência apenas com o preço de aquisição mais recente e contratasse para fazer o transporte das mercadorias uma transportadora que mantivesse a sua sede no Estado do Espírito Santo, por certo, a transportadora emitiria o conhecimento de transporte para acobertar essa operação, situação em que esse conhecimento de transporte seria lançado no estabelecimento autuado e aproveitado seu crédito incidente sobre esse serviço. Assim, aduz que a única diferença da situação acima explanada é que a transportadora, no caso *sub judice*, não possui estabelecimento no Estado em que se deu o início do transporte, situação em que a filial situada no Espírito Santo aparecerá como substituta tributária, autorizando o creditamento do imposto pela autuada. Transcreve o art. 2º da LC 87/96, o qual prevê que o ICMS incide sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, do que

ressalta que não há vedação legal referente a conduta realizada pela empresa autuada, cujas operações foram realizadas de acordo com a legislação.

Diz que não deve prosperar a pretensão dos autuantes de impor à empresa o estorno de ICMS referente ao valor de frete – CIF, sob a acusação de que foi indevidamente incluído na base de cálculo objeto das transferências interestaduais de mercadorias para o estabelecimento situado no Estado da Bahia, pois, no caso em tela, foram adquiridas mercadorias através da operação FOB, sendo estabelecido como base de cálculo do ICMS o valor das entradas mais recentes.

Salienta ainda que, dentre as limitações ao poder de tributar, destaca-se a regra da não-cumulatividade do ICMS, prevista no art. 155, § 2º, I e II da CF, a qual prevê que em cada operação ou prestação a título de ICMS é resguardado ao contribuinte o direito a uma dedução relativa aos valores cobrados nas operações ou prestações anteriores. Destaca que os artigos 19, 20 e 21 da LC 87/96, dispõe sobre a possibilidade da compensação dos valores já pagos nas operações anteriores, em atenção à preservação da não-cumulatividade, os quais o transcrevem assim como a cláusula segunda do Convênio ICMS 25/90.

Por fim, sustenta a inexistência da infração, do que requer que seja reformada a Decisão recorrida para que seja julgado nulo, procedente em parte ou improcedente o Auto de Infração.

Em seu Parecer, às fls. 770 a 775 dos autos, de lavra da Drª. Maria José Ramos Coelho, a PGE/PROFIS opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, por entender que o cerne do lançamento consiste na utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios e protocolos. Destaca que, da análise das razões recursais, considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido, diante das seguintes considerações:

1. Preambularmente, observa que o lançamento tributário se encontra revestidos das formalidades legais, não tendo sido constatado quaisquer vícios aptos a comprometer a autuação fiscal, pois o fato imponível define com precisão os elementos essenciais da relação jurídico-tributária.
2. Sustenta que a alegação de decadência do crédito tributário deve ser afastada em face dos termos da legislação vigente, ínsita no art. 107 do COTEB, em conformidade com a previsão do § 4º do art. 150 do CTN, que prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Logo, o prazo decadencial em relação aos fatos geradores de 2006 teve início em primeiro de janeiro de 2007, que contados cinco anos verifica-se que a autuação que foi lavrada em 28/09/2011, com intimação do sujeito passivo em 29/09/2011, ocorreu dentro do prazo legal.
3. Ressalta que a alegação versando sobre ofensa ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, não poderá ser apreciada pelo CONSEF, em face do art. 167, II, do RPAF/BA, pois lhe falece competência para apreciar vícios de ilegalidade ou constitucionalidade na legislação estadual. Destaca, contudo, que o princípio da não-cumulatividade do ICMS foi observado no lançamento de ofício, porquanto a apuração do valor da entrada mais recente, efetuada pelos autuantes no procedimento de aferição da base de cálculo empregada nas transferências com destino ao estabelecimento baiano fiscalizado, com exclusão do frete CIF, está em consonância com os termos da Lei Complementar e da legislação tributária estadual, tendo o recorrente apenas discutido a interpretação da norma jurídica relativa à base de cálculo sem, contudo, questionar os valores apurados pelo Fisco, do que cita o art. 13, § 4º, I, da LC 87/96, e o art. 17, § 7º, I, da Lei nº 7.014/96, os quais prevêem, no caso concreto, que a base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, não podendo sofrer qualquer alteração ou modificação, pois se trata de uma homenagem ao pacto federativo firmado no art. 18 da Carta Constitucional.
4. Assevera a PGE/PROFIS que os documentos, às fls. 727 a 729, relativos aos controles internos do estabelecimento, as notas fiscais constantes nos autos, os arquivos magnéticos e as planilhas fornecidas pelo recorrente logram caracterizar a manobra equivocada de adicionar à base de

cálculo a parcela do “frete CIF”, “frete pago pelo emitente”. Salienta que a justificativa do recorrente para incluir o valor do frete como despesa acessória destacada na nota fiscal de transferência, reside na natureza da operação de transporte realizada por transportador autônomo, frete FOB. Contudo, os documentos fiscais colacionados aos autos pelos autuantes comprovam a natureza da operação “frete CIF” e não “FOB”.

5. Destaca que o art. 95, I, “a”, do RICMS/BA, preceitua que nas operações efetuadas a preço CIF, a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial, relativamente ao imposto sobre o serviço de transporte, na hipótese de transporte efetuado por transportador autônomo, o imposto retido em virtude de substituição tributária constitui crédito fiscal para o estabelecimento remetente, a ser escriturado no Registro de Apuração do ICMS. Assim, concluiu a PGE/PROFIS que, efetivamente, resta documentado no lançamento sob apreço que o sujeito passivo incluiu, inadequadamente, valores na base de cálculo das transferências relativos a crédito decorrente das operações de transportes a preço CIF. Opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1<sup>a</sup> Instância, no que tange a exigência por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior a estabelecida no art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, cujo dispositivo legal prevê nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, como base de cálculo do imposto, o valor correspondente à entrada mais recente das mercadorias, quando oriundas de estabelecimento não fabricante.

De início, deixo de acatar a preliminar de decadência, referente a parte do crédito tributário, inerente aos meses de janeiro a agosto de 2006, pois 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 art. 107-B da Lei. nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB), em consonância com o previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, 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*. Assim, quando da lavratura do Auto de Infração, em 28.09.2011, não havia operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores do exercício de 2006, cujo termo final seria em 31/12/2011.

Ademais, 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, parte da 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.

Porém, não se pode falar em “tributos sujeitos ao lançamento por homologação” quando não há oferecimento à tributação, pois, no caso concreto, conforme consta da acusação fiscal, o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal, logo, não há o pagamento antecipado, uma vez que não se confunde a utilização indevida de crédito como pagamento, pois impossível de se aferir antecipadamente a existência de tributo a ser pago, situação esta só possível após a apuração na conta corrente fiscal do ICMS. Assim, neste caso, o prazo para contagem da decadência deve ser o previsto no art. 173, I, do CTN e em conformidade com o previsto na legislação baiana. Logo, dentro deste contexto, no presente caso, também o descumprimento da obrigação tributária principal, questionada pelo recorrente, ocorreu dentro do prazo para a constituição do crédito tributário.

No mérito, a acusação fiscal é de que o estabelecimento autuado, localizado no Estado da Bahia, utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida no art. 13 § 4º, I da LC 87/96, que é

o valor da entrada mais recente, uma vez que, nos exercícios de 2006 a 2008, incluiu indevidamente na base de cálculo do ICMS o valor relativo à despesa acessória do frete, sob a cláusula CIF, relativo às operações subsequentes de saídas em transferência interestadual, após já ter definido o valor da entrada mais recente, consoante preceito legal.

Assim, conforme atesta o recorrente, o valor unitário e a base de cálculo da mercadoria, objeto da transferência, foram devidamente apurados nos termos da lei, sendo o cerne da questão saber se o contribuinte poderia ou não, para efeito de destaque do ICMS, acrescentar à base de cálculo da mercadoria o valor do frete sobre o serviço de transporte das operações de transferências.

Realmente, concordo com o apelante de que se trata de operações com natureza jurídica diversas entre si, pois uma incidência do imposto se reporta à operação de transferência de mercadoria, com base de cálculo prevista e regulada no citado dispositivo legal, enquanto a outra se refere à prestação de serviço de transporte. Contudo, apesar da natureza jurídica distintas, o fato é que, efetivamente, a base de cálculo do ICMS no documento fiscal foi inflada do valor da operação das mercadorias e do valor da prestação de serviço de transporte, cujo ICMS foi destacado a mais do que o legalmente previsto para a operação, *não cabendo a arguição da nulidade do recorrente*, por se tratar de uma questão de mérito, na qual se devem analisar as repercussões destes fatos geradores.

Aduz o recorrente que o valor do transporte destacado no documento fiscal, em substituição ao conhecimento de transporte, integra a base de cálculo do ICMS, cujo documento fiscal substitui o conhecimento de transporte e serve para acobertar o transporte da mercadoria, conforme prevê o Convênio ICMS 25/90, uma vez que a transportadora não estava inscrita no Estado de origem do remetente da mercadoria e não poderia, da mesma forma, emitir documento fiscal apartado para acobertar o serviço de transporte, sendo esta operação FOB e não CIF, consoante previsto no art. 645 do próprio RICMS/BA. Salienta ainda que, supondo que emitisse nota de transferência apenas com o preço de aquisição mais recente e contratasse para o transporte das mercadorias uma transportadora que, situada no Espírito Santo, pudesse emitir o documento fiscal para acobertar essa operação, o conhecimento de transporte seria lançado no estabelecimento autuado e aproveitado seu crédito incidente sobre esse serviço, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Vislumbro que tanto para a cláusula CIF (Cost Insurance Freight), quanto para a FOB (Free on Board), o destinatário, ao final, *dentro de uma operação mercantil normal*, salvo as exceções, se credita do ICMS incidente sobre o frete, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do imposto.

No primeiro caso, cláusula CIF, *o fato das despesas de frete e seguro já constarem do preço e, consequentemente, da base de cálculo do ICMS, o adquirente irá se apropriar do crédito fiscal do ICMS sobre o frete*, sendo que, quando existe duplicidade do débito do ICMS sobre o frete, através do documento fiscal da operação e da prestação do serviço de transporte, o remetente, contratante do serviço, também se credita do ICMS sobre o frete, de forma a anular a duplicidade do débito.

Já na segunda hipótese, o destinatário, tomador do serviço, *terá o documento fiscal da prestação do serviço de transporte emitido em seu nome, constituindo o direito ao respectivo crédito fiscal*.

Conforme previsto no parágrafo único do artigo 645 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, então vigente, entende-se por preço FOB aquele em que as despesas de frete e seguro corram por conta do destinatário da mercadoria ou que sejam pagas antecipadamente pelo remetente e incluídas, em destaque, no documento fiscal, integrando o valor da operação, para fins de reembolso, pelo destinatário ao remetente, do valor correspondente. Já o parágrafo único do artigo 646 do RICMS/BA, entende por preço CIF aquele em que estejam incluídas no preço da mercadoria as despesas de frete e seguro.

Por sua vez, o artigo 94, I, “b”, do citado RICMS, previa que, tratando-se de operação tributada, sendo o transporte efetuado por transportador autônomo, nas operações efetuadas a preço FOB (art. 645), poderão ser utilizadas pelo destinatário, como crédito fiscal, tanto o valor do imposto relativo à operação como o relativo à prestação. Já o artigo 95, I, “b”, do RICMS/BA, determinava para a mesma hipótese de operação tributada e transporte efetuado por autônomo, sob cláusula

CIF (art. 646), a utilização do crédito fiscal para o estabelecimento remetente, a ser escriturado no Registro de Apuração do ICMS como "Outros créditos", fazendo-se referência, no campo "Observações", à Nota Fiscal que o originou. Neste caso, por se tratar da cláusula CIF, na qual, conforme já dito, as despesas de frete e seguro já estão inclusas no preço da mercadoria, e o fato de o remetente ser responsável, também, pela retenção e o recolhimento do ICMS sobre o frete, cujo ônus do transporte foi do remetente (CIF), cabe o crédito do ICMS sobre o frete, de forma a anular a duplicitade do débito sobre a prestação de serviço arcado pelo remetente das mercadorias. Contudo, como também já frisado, o destinatário ao se creditar do ICMS destacado no documento fiscal da operação mercantil, na qual está incluso no preço de venda o valor do frete, também estará se creditando do ICMS sobre o frete.

Feito estas considerações, no caso concreto, verifica-se que, em suas diversas notas fiscais, às fls. 69 a 152 dos autos, inerentes às operações de transferência do estabelecimento situado no Estado do Espírito Santo para o estabelecimento autuado, localizado no Estado da Bahia, o próprio contribuinte informou no campo dos dados relativos ao "TRANSPORTADOR", o código "1", inerente ao "FRETE P/ CONTA DO EMITENTE", o que caracterizaria a cláusula CIF, inserindo o valor do frete à base de cálculo das mercadorias transferidas, cuja apuração decorreu do *valor da entrada mais recente*, conforme preceitua o art. 13, § 4º, I, da LC 87/96, consoante foi comprovado pelos autuantes.

Assim, diante de tal constatação, é incontestável o fato de que a base de cálculo do ICMS relativo à operação mercantil decorreu do valor da entrada mais recente, conforme ditame legal, sendo posteriormente inserido à base de cálculo, quando da totalização das aludidas notas fiscais, o valor da prestação do serviço de transporte.

Entretanto, me alinho ao entendimento dos autuantes, à fl. 3 do PAF, de que, juridicamente falando, as cláusulas CIF ou FOB são inaplicáveis às transferências, pois inexistem as figuras do "vendedor" e do "comprador", tratando-se da mesma pessoa jurídica que arca com a despesa do frete. Em consequência, *"Encontrando-se este VALOR nenhuma parcela deve ser adicionada ao mesmo para fins de formação da BASE DE CÁLCULO nas operações de transferência interestadual. Apenas deve ser feita a incorporação do ICMS ao VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE, aplicando-se a respectiva alíquota interestadual (pois o ICMS integra a própria base de cálculo)."*, sob pena de distorcer o previsto na Lei Complementar.

Logo, em que pese tratar-se de operações com natureza jurídica diversas entre si, por ser a prestação de serviço de transporte um fato secundário vinculado à operação interestadual da transferência de mercadorias, esta sim fato principal da existência da anterior, e sendo a base de cálculo do ICMS restrita à entrada mais recente, para efeito de utilização do crédito fiscal a ser apropriado pelo adquirente, por determinação de norma complementar, não deverá o ICMS sobre o frete ser incluído à base de cálculo e nem sequer creditado, sob pena de contrariar a previsão legal.

O estabelecimento fiscalizado pertence à jurisdição do Estado da Bahia, o qual suporta o crédito fiscal, considerado em parte indevido, diante da exacerbação da base de cálculo do imposto, cujo valor imponível, no caso específico de transferência interestadual, é matéria reservada à Lei Complementar, não podendo sofrer qualquer alteração ou modificação, em homenagem e respeito ao pacto federativo firmado no art. 18 da Constituição Federal.

Assim, diante do exposto, nas operações interestaduais de transferências de mercadorias entre estabelecimentos atacadistas filiais, deve-se aplicar a regra prevista no artigo 13, § 4º, I, da LC n.º 87/96, ou seja, a base de cálculo do ICMS deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria e, neste caso concreto, deve-se excepcionalmente restringir a tais limites, por se tratar de uma operação diferenciada, sob pena de se ferir a aludida Lei Complementar 87/96 e o citado princípio da não-cumulatividade do ICMS, o qual será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada por "LEI COMPLEMENTAR", nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, "c", da Constituição Federal.

Logo, caso o remetente tenha destacado ICMS em valor superior ao devido, cabe ao estabelecimento adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS,

destacado na nota fiscal, só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias, dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto, à época, no art. 93, § 5º, I e II, do RICMS/BA.

Diante de tais considerações, verificam-se impertinentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, em razão do art. 13, § 4º, I, da LC 87/96 especificar, ao caso concreto, como base de cálculo do ICMS, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, consoante apuraram os autuantes.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida.

#### **VOTO DIVERGENTE (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 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 inocorre, 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 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 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 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 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;*

Havendo recolhimento a menor do imposto ou utilização indevida de crédito fiscal, implica dizer que o contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido. Veja-se que a compensação crédito/débito lançada na conta corrente do contribuinte estava em parte correta.

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente prevista no art. 156, II, do CTN. Na apuração mensal do ICMS, o contribuinte lança os seus créditos e débitos e encontra, ao final do mês, um saldo devedor ou um saldo credor de imposto, logo, ainda que tenha utilizado algum crédito indevidamente, 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 5 anos antes da intimação do sujeito do passivo.

Frise-se que o crédito tributário só é constituído com o lançamento eficaz, para o qual é imprescindível a regular notificação do contribuinte para o oferecimento de defesa. A pura e simples lavratura do Auto de Infração não tem o condão de constituir o crédito tributário. Tão somente após a regular notificação do sujeito passivo é que o lançamento tributário se perfaz. Neste sentido, a jurisprudência pacífica do STJ:

**AGRADO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. PUBLICAÇÃO DE EDITAIS. EFICÁCIA DO ATO. PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL.**

**1. A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.**

**2. Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se a ausência de notificação do lançamento do crédito tributário o torna inexistente e, portanto, restaria configurada a impossibilidade jurídica do pedido; (b) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local, bem como a publicação de editais para notificação do vencimento da contribuição sindical rural; e (c) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.**

**3. "A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte - que é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de Execução Fiscal - e oponível a ele - que não mais terá direito a certidão negativa de débitos em sentido estrito.**

**A notificação está para o lançamento como a publicação está para a Lei, sendo que para esta o Mi. Ilmar Galvão, no RE 222.241/CE, ressalta que: 'Com a publicação fixa-se a existência para a lei e identifica-se a sua vigência...' (...)" (Leandro Paulsen, in "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, p. 1076).**

**4. A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedural que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1998, p. 274.**

5. Consectariamente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.

[...]

(AgRg no REsp 950.156/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02.10.2007, DJ 29.10.2007 p. 195)

**TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DE TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF.**

**COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CRÉDITO NÃO CONSTITUÍDO DEVIDAMENTE. CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL.**

1. É pacífico na jurisprudência desta Corte que a declaração do tributo por meio de DCTF, ou documento equivalente, dispensa o Fisco de proceder à constituição formal do crédito tributário.

2. Não obstante, tendo o contribuinte declarado o tributo via DCTF e realizado a compensação nesse mesmo documento, também é pacífico que o Fisco não pode simplesmente desconsiderar o procedimento adotado pelo contribuinte e, sem qualquer notificação de indeferimento da compensação, proceder à inscrição do débito em dívida ativa com posterior ajuizamento da execução fiscal.

3. Inexiste crédito tributário devidamente constituído enquanto não finalizado o necessário procedimento administrativo que possibilite ao contribuinte exercer a mais ampla defesa, sendo vedado ao Fisco recusar o fornecimento de certidão de regularidade fiscal se outros créditos não existirem.

4. Recurso especial não provido.

(REsp 999.020/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13.05.2008, DJ 21.05.2008 p. 1)

**PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 530 DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. AÇÃO DE COBRANÇA. SENTENÇA QUE JULGOU PROCEDENTE A DEMANDA. ACÓRDÃO QUE, POR MAIORIA, RECONHECEU A NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DETERMINOU A EXTINÇÃO DO FEITO SEM RESOLUÇÃO DE MÉRITO. EMBARGOS INFRINGENTES. CABIMENTO.**

1. Malgrado o acórdão recorrido, com base no art. 267, VI, do CPC, reconheça a inexistência de "qualquer das condições da ação", porquanto o "lançamento nulo e a falta da notificação acarretam a inexistência formal do crédito tributário", emite juízo de mérito sobre o título que supostamente legitima a cobrança da contribuição sindical. Assim, conclui-se que a hipótese amolda-se à regra prevista no art. 530 do CPC — acórdão por maioria, proferido em sede de apelação, que reformou a sentença de mérito —, razão pela qual é viável a apresentação de embargos infringentes.

Nesse sentido: REsp 855.148/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 9.10.2006.

2. Recurso especial provido.

(REsp 734.448/PR, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04.12.2007, DJ 18.02.2008 p. 24)

**AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL.**

**PROCESSO CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. PRECLUSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. PUBLICAÇÃO DE NOTIFICAÇÃO EM JORNais LOCAIS. APLICAÇÃO DO ARTIGO 605 DA CLT. NECESSIDADE.**

**CONDICÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL. ACÓRDÃO RECORRIDO NO MESMO SENTIDO DO ENTENDIMENTO PACIFICADO NO STJ.**

**APLICAÇÃO DA SÚMULA 83/STJ.**

[...]

6. A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.

7. Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local; e (b) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.

8. A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedural que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1998, p. 274.

9. Consectariamente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.

[...]

(AgRg no Ag 922.099/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03.06.2008, DJ 19.06.2008 p. 1)

Destarte, acolho a preliminar de decadência para excluir todos os fatos geradores ocorridos há mais de 5 anos, contados da data da ciência do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0027/11-0, lavrado contra **LOJAS INSINUANTE LTDA. (DUKEL)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$790.664,94**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência): Conselheiros(as): Fernando Antônio Brito de Araújo, Álvaro Barreto Vieira e Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência): Conselheiros(as): Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Vanessa de Mello Batista.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de fevereiro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

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

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS