

PROCESSO - A. I. Nº 269353.0005/08-4
RECORRENTE - CARDIODINÂMICA - COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DE MATERIAIS MÉDICOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0011-04/13
ORIGEM - INFAZ ATACADO
INTERNET - 20/02/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISC6AL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0028-11/14

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL CONSIDERADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. FALTA DE DESTAQUE DO ICMS. Constatado tratar-se de operações tributáveis, relativas a produtos não albergados pela isenção prevista no Convênio ICMS 01/99. Infração 1 caracterizada. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. b) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Não restou comprovado que os valores exigidos na infração 4 tenham repercutido na infração 1, e nem é justificável a compensação das omissões apuradas na infração 5. Infrações 4 e 5 caracterizadas. Em sessão de julgamento em segundo grau, o patrono do contribuinte afirmou desistir de uma das alegações de nulidade apresentadas no texto recursal, no que tange à falta de cientificação do teor da informação fiscal, mantendo as demais insurgências. Negado o pedido para a realização de nova diligência fiscal. Não acolhida a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra segundo julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/09/2008 para exigir ICMS e aplicar multas, exação no valor histórico total de R\$746.660,14, em razão de cinco irregularidades, sendo as imputações 1, 4 e 5 o objeto do Recurso Voluntário. No primeiro julgamento de Segunda Instância a Decisão da JJF fora anulada, tendo sido os autos devolvidos para nova Decisão de primeiro grau, agora objeto de análise por esta 1ª CJF.

INFRAÇÃO 1 – Falta de recolhimento de ICMS, em razão de ter o autuado praticado operações tributáveis como se não tributáveis, escrituradas. Consta que o mesmo deixou de tributar, tomando por base o Convênio ICMS 01/99, operações com mercadorias não amparadas pelo referido Acordo Interestadual nos exercícios de 2003 e 2004. Imposto de R\$414.113,49 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 4 – Falta de recolhimento do tributo, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas quanto de saídas, recaindo a exigência sobre a quantia de maior expressão monetária, a das omissões de entradas, com base na presunção legal de que o contribuinte, ao deixar de contabilizá-las, efetuou os respectivos pagamentos com Recursos provenientes de saídas

anteriormente realizadas e também não contabilizadas no mesmo exercício fechado de 2003. Imposto de R\$46.129,50 e multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 5 – Falta de recolhimento do ICMS atinente às operações de saída tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem o lançamento na escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado (2004). Imposto de R\$ 245.936,78 e multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96.

O sujeito passivo ingressou com impugnação às fls. 533 a 546, o autuante prestou informação fiscal às fls. 713 a 718 contestando as alegações impugnatórias e mantendo a autuação.

A 4ª JF decidiu converter o processo em diligência (fl. 722), no sentido de que o impugnante fosse intimado para apresentar relação de produtos adquiridos, código(s) NCM contemplado(s) em Convênio ICMS que autorizasse(m) benefício de isenção e comprovação de produtos substituídos em garantia.

No Parecer ASTEC nº 45/2010, de fls. 725/726, a Fiscal Diligente – no que tange aos itens 1 e 2 de fl. 725 – que resume a solicitação de diligência, destacou que o sujeito passivo foi intimado duas vezes para apresentar os documentos necessários à realização de seus trabalhos, após o que acostou novos elementos às fls. 758 a 895.

Assinalou, com relação ao item 3, que as NCM/SH dos itens auditados efetivamente constam do Anexo do Convênio ICMS 01/99. Entretanto, as suas descrições não correspondem àquelas ali designadas (no Anexo). No confronto entre as mercadorias listadas no sobredito Anexo (fls. 896 a 908) e os códigos NCM/SH indicados pelo autuado às fls. 768 a 783, constatou que não há correspondência com os produtos indicados no levantamento fiscal de fls. 19 a 73.

Afirmou inexistir equivalência entre os itens auditados e os constantes do Anexo do Convênio ICMS 01/99. Quanto aos “*stents*”, asseverou que efetivamente fizeram parte da autuação, mas a isenção foi concedida em 24/10/2005 e o lançamento de ofício tratou de fatos ocorridos até o exercício de 2004.

Por fim, asseverou que não houve necessidade de novos demonstrativos, posto que não constatada a necessidade de exclusão de valores.

Intimado (fls. 897/898), o contribuinte ingressou com requerimento do benefício da Lei nº 11.908/2010 para pagamento parcial do Auto de Infração (fl. 900) e se manifestou às fls. 904 a 909.

Reiterou as razões de defesa e observou que o item 2 da solicitação de fl. 723 foi integralmente atendido, restando provadas as substituições em garantia com os documentos de origem, vinculação com os produtos destinados à reposição etc.

No tocante ao item 1 da diligência, que se destinou exclusivamente aos “*stents*”, alegou que a Parecerista teria elaborado documento inócuo, limitando-se a uma análise superficial do Convênio e de suas alterações em confronto com as notas de entrada. Ressaltou a importância do benefício concedido em 1999, inclusive com manutenção de crédito, e disse que os produtos identificados nos levantamentos fiscais cumprem a função pretendida pela norma conveniada, embora possa haver divergências nas nomenclaturas e modificações nas classificações, situações não observadas pela ASTEC/CONSEF. Concluiu repetindo os pedidos da defesa.

À fl. 912, o autuante confirmou sua ciência do Parecer ASTEC/CONSEF nº 045/2010.

Às fls. 914 a 917, e fls. 956 e 957, constam comprovantes de pagamento parcial do Auto de Infração, referentes à imputação 2.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal julgou o Auto de Infração procedente no dia 07 de outubro de 2010 (fls. 919 a 929), no Acórdão JF nº 0304-04/10. [Este julgamento foi anulado]. Foi o ilustre Relator de Primeira Instância, naquela ocasião, o então Julgador Eduardo Ramos de Santana.

Cientificado daquele primeiro julgamento, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 942 a 949.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria do Estado, que por intermédio da Procuradora Maria José Coelho Lins de A. Sento Sé exarou Parecer às fls. 961 a 965 opinando pelo improvimento daquele Recurso Voluntário aduzindo considerar ausentes argumentos jurídicos capazes de provocarem a revisão do Acórdão recorrido. Afirmou que o relatório, fundamentação e conclusão da Decisão recorrida afastavam a postulação de nulidade aventada pelo sujeito passivo. Que o conteúdo da informação fiscal, prestada de forma clara e precisa pelo autuante às fls. 713 a 718, apenas confirmava a quantidade de cardiodesfibriladores constantes nos demonstrativos de fls. 96 a 100 e nas notas fiscais de entradas às fls. 104, 105, 108, 130, 133, 134 e 138 dos autos. Que, no lançamento em apreço, não havia razão para nova intimação ao sujeito passivo, vez que a informação fiscal não aduziu fatos novos e não anexou demonstrativos e nem levantamentos, *ex vi* do §7º do artigo 127 do RPAF/99.

Que o pleito de diligência feito à época deveria ser indeferido por falta de amparo legal cabendo ao recorrente colacionar as provas pertinentes e capazes de comprovar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito pleiteado.

Aduziu que a lei estadual, COTEB, em seu artigo 107, em conformidade com a previsão do §4º do artigo 150 do CTN, prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao dia da ocorrência do fato gerador. Que, assim, o prazo decadencial em relação aos fatos geradores do exercício de 2003 teve início em 01/01/2004. Que portanto, a autuação realizada em 30/09/2008, com cientificação do autuado em 15/10/2008, ocorreu dentro do prazo legal, devendo ser afastada a alegação de decadência.

Quanto ao mérito, em relação à imputação 01 afirmou ser de bom alvitre assegurar que a diligência fiscal determinada pela JJF ratificou, com o Parecer ASTEC/CONSEF nº 45/2010, às fls. 725 e 726, que as mercadorias relacionadas pelo autuado e contidas no Convênio ICMS 01/99 não foram objeto da autuação, e os produtos autuados (stents) no período fiscalizado (2004) não estavam inseridos no Anexo do aludido Convênio, só vindo a ser incluídos a partir de 24/10/2005, com o Convênio ICMS 13/2005.

Que o pleito do sujeito passivo para compensação dos créditos fiscais pelas entradas não poderia ser concedido no âmbito deste CONSEF, por falta de previsão no RPAF/99. Que o sujeito passivo poderia postular perante a repartição fazendária competente, mediante a apresentação dos documentos e livros fiscais exigidos na legislação tributária.

Quanto à Infração 3, a Procuradora aduziu que esta não fora objeto do apelo recursal, não merecendo alteração à vista das provas materiais constantes dos autos.

Afirmou que, no quanto concernente à alegação recursal de *bis in idem* envolvendo as infrações 4, 5 e 1, esclarecia que na infração 1 o imposto exigido decorre de operações de saídas de mercadorias cujas notas fiscais foram escrituradas, em razão de a empresa ter considerado as operações como isentas, ao invés de tributáveis; na infração 04 trata-se de omissão e entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício; e que a infração 5 trata de omissão de saídas apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, em exercício fechado. Que o imposto exigido nas infrações 4 e 5 refere-se às quantidades de produtos cujas entradas, ou saídas, não foram escrituradas com emissão de documento fiscal. Que, assim sendo, resta caracterizada a autonomia das infrações e a ausência de sobreposição de valores. A Procuradora sublinhou que o recorrente não logrou comprovar erros materiais no levantamento quantitativo das entradas e das saídas, ou na transcrição dos dados escriturados no livro Registro de Inventário de Mercadorias, razão pela qual as exigências fiscais deveriam ser mantidas. Que os equívocos aduzidos nas peças defensivas anteriores, tais como operação de reposição do produto em garantia, operação em consignação mercantil, foram todos enfrentados e afastados pela Primeira Instância, com respaldo na legislação tributária vigente e nas provas materiais dos autos.

Concluiu opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Entretanto, através do Acórdão CJF 0034-04/10 (fls. 966 a 973) a Decisão objeto do Acórdão JJF nº 0304-04/10 foi anulada, pois, consoante registrado na Decisão de Câmara, a Junta de Julgamento embasou o não acatamento da alegação defensiva relativa à Nota Fiscal nº 280.620 no fato de o impugnante ter sido intimado a se manifestar sobre a informação fiscal, sem que a tenha apreciado especificamente.

À fl. 938 consta pedido de vistas dos autos deste processo e recibo, ambos assinados por preposto do contribuinte, sendo o recibo referente a lhe ter sido entregue cópia da fl. 87, fl. 96, e fls. 711 a 718 [Informação Fiscal].

Às fls. 980 a 982 foram juntadas intimações ao autuado referentes a Acórdão de segunda instância diferente do Acórdão CJF 0034-04/10 (fls. 966 a 973), o que foi corrigido às fls. 986 a 991.

Em seguida, a lide foi submetida a novo julgamento de primeira instância, tendo sido prolatado o Acórdão JJF nº 0011-0413, às fls. 995 a 1005, no qual, por unanimidade, foi julgado Procedente a autuação. Em seu voto, quanto ao objeto do Recurso Voluntário agora em apreciação assim se expressou o nobre Relator Paulo Danilo Reis Lopes:

VOTO

Quanto ao período de homologação, deve ser observado que o CONSEF/BA, apesar do entendimento que já se pode reputar reiterado do STJ, até posicionamento em contrário da Procuradoria do Estado, vem decidindo que a decadência do direito de constituir crédito relacionado ao ICMS se opera de acordo com o art. 173 do CTN.

Apesar do fato de parte da doutrina conceber que tal fixação somente se dá para estabelecer intervalos temporais menores do que o do art. 150, § 4º do CTN, cumpre ressaltar que esse mesmo artigo confere à lei competência para fixar prazo de homologação, o que no Estado da Bahia foi feito no art. 28 da Lei 3.956/81 (COTEB - Código Tributário do Estado da Bahia), que no seu § 1º, determina o início da contagem a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, com dispositivo correspondente nos artigos 90 e 965, I do RICMS/BA.

O art. 107-B da Lei nº 3.956/1981 (COTEB), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe que deve ser considerada ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito após 05 (cinco) anos contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Rejeitada, por conseguinte, a preliminar de decadência.

Relativamente à validade do procedimento fiscal, constato que o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveu os ilícitos tributários, fundamentando com a indicação dos documentos e demonstrativos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicou o embasamento jurídico.

Igualmente, não foi identificada cobrança em duplicidade (“bis in idem”), violação ao princípio da não cumulatividade, do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados na impugnação, na conversão do feito em diligência e nas manifestações do sujeito passivo.

Assim, fica igualmente rejeitada a preliminar de nulidade, direta ou indiretamente suscitada.

Indefiro o requerimento de conversão, redução ou cancelamento das penalidades por descumprimento de obrigações acessórias, uma vez que não está irrefutavelmente comprovada a presença dos requisitos estabelecidos no art. 158 do RPAF/BA.

O pedido de revisão por fiscal estranho ao feito foi deferido. A esta altura do processo não existem omissões, obscuridades ou contradições que ensejem a necessidade de nova diligência.

No mérito, é preciso registrar que o entendimento deste relator transcrito às fls. 906/907 não prevaleceu. A Decisão tomada na 5ª Junta de Julgamento Fiscal, além de não ter sido unânime, foi alterada instância superior. Por isso, o mesmo será modificado no presente voto (Acórdão JJF 0063-05/10, reformado através de Recurso de ofício, conforme Acórdão CJF 0213-11/10).

O lançamento de ofício exige ICMS relativo a operações tributadas como não tributadas, omissão de saídas de mercadorias e propõe a aplicação de multas pela falta de apresentação de arquivos magnéticos e livros fiscais.

Com relação à infração 1, foi exigido ICMS relativo a operações tributáveis realizadas como se não as fossem,

estando regularmente escrituradas. Na defesa apresentada, o autuado alegou que as saídas objeto da auditoria ocorridas nos exercícios de 2003 e 2004 recaíram sobre equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde e estavam amparadas pelo Convênio ICMS 01/99.

Argumentou ainda que a exigência - além das questões tributárias - envolve aspectos de saúde pública e que a legislação vem afastando a incidência sobre situações equivalentes. Admitiu que embora pudesse ter havido divergências na nomenclatura ou classificação fiscal, os produtos levantados cumprem a função pretendida pela norma conveniada. Argumentou que se assim não for entendido deve ser concedido o crédito fiscal correspondente.

Por sua vez, o autuante admite ser legal o direito ao crédito, mas assinala que não foram apresentadas as notas fiscais de aquisição dos produtos e que a isenção para os STENTS foi concedida pelo Convênio 113/05, com efeitos a partir de 24/10/2005, período que não foi fiscalizado.

Verifico que a exigência está consubstanciada nos anexos II (apuração de ICMS por saída de mercadorias tributadas como isentas), de fls. 19 a 73, exercícios de 2003/2004, onde estão discriminadas as saídas de produtos que o impugnante entendeu estarem beneficiados pela isenção prevista no art. 32, XX, RICMS/BA e Convênio 01/99 nas operações com equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde.

Neste contexto, o Convênio ICMS nº 01/99 estabeleceu a isenção para as operações com os equipamentos destinados à prestação de serviço de saúde indicados no seu Anexo e classificados pela NBM/SH. A legislação baiana descreve tais produtos, atualmente, no Anexo nº 93 do RICMS/BA. Nesse Anexo, no período da exigência - 2003/2004 - não estão presentes os produtos considerados isentos pelo autuado elencados no levantamento fiscal.

Não obstante a razoabilidade das alegações defensivas acerca do afastamento de tributação para produtos e insumos empregados em cirurgias cardíacas ou demais equipamentos destinados à indigitada prestação de serviço, o direito tributário é regido por questões objetivas e a isenção para os STENTS somente se tornou realidade jurídica através do Convênio ICMS 13/05, que alterou o Convênio nº 01/99 para incluir o item 191 no Anexo único: “Implantes expandíveis de aço inoxidável para dilatar artérias - STENTS”, código NCM 90.21.90.81.

Nesse passo, a isenção de ICMS para as operações com equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde é válida tão-somente para os itens descritos no Anexo único do Convênio 01/99. Em se tratando dos materiais objeto da autuação, através do Convênio ICMS 113/05, que deu nova redação ao Anexo, foi estendido o benefício aos “Implantes expandíveis de aço inoxidável para dilatar artérias - STENTS”, código NCM 90.21.90.81, com início de vigência na data da publicação de sua ratificação nacional (24/10/2005). Esta redação foi alterada recentemente para IMPLANTES EXPANDÍVEIS, DE AÇO INOXIDÁVEL E DE CROMO COBALTO PARA DILATAR ARTÉRIAS STENTS (Convênio ICMS 30/09).

Ressalto que a diligência realizada em atendimento ao pedido do defendente confirmou que as mercadorias relacionadas pelo mesmo que estavam contidas no Anexo do Convênio 01/99 não se faziam presentes nos levantamentos do fisco. Ou seja, os produtos objeto da autuação (“stents”) no período fiscalizado não estavam inseridos no Anexo do mencionado Convênio, tendo sido incluídos a partir de 24/10/2005.

Pelo exposto, considero procedente a exigência contida na infração 1 em relação aos exercícios de 2003/2004, tendo em vista que o Convênio 113/05 isentou operações com STENTS somente a partir de 24/10/2005.

Com relação ao crédito fiscal, que o contribuinte afirma não ter sido aproveitado no momento da aquisição, é certo que lhe é assegurado o direito. Entretanto, em se tratando de exigência do imposto sobre comercialização de mercadorias tributadas cujo valor a sociedade empresária não destacou nem escriturou, não cabe a compensação do crédito fiscal nessa fase processual por falta de autorização legal.

Ressalto que também não pode ser apurado o montante do crédito na forma como pretendeu o sujeito passivo nas planilhas de fls. 553 a 608, simplesmente aplicando 12% sobre o valor das operações de venda. O procedimento para utilização e escrituração deve obedecer ao disposto na legislação: à vista do documento fiscal próprio de aquisição, em se tratando de utilização extemporânea, conforme disposto no art. 101 do RICMS/BA. Pelo exposto, não pode ser acatado o pedido de compensação do crédito fiscal em relação aos valores exigidos.

A Decisão contida no Acórdão JJF 0030-11/08 não se aplica à situação presente, por se tratar de fato diverso deste que ora se julga. Naquele caso, a admissão se deu por conta de previsão de crédito fiscal presumido com base nas saídas (art. 2º do Decreto 4.316/95).

Infração 1 caracterizada.

(...)

No que pertine às infrações 4 e 5, não pode ser acatado o pedido de compensar a omissão de entrada do produto STENT com o que foi exigido na infração 1 ou na infração 5.

Na primeira infração o imposto é relativo às saídas de mercadorias cujas notas fiscais foram regularmente escrituradas, em razão de o defendente ter considerado as operações como isentas ao invés de tributáveis.

Já as infrações 4 e 5 tratam de omissão de entradas e omissão de saídas, tendo sido relacionadas no levantamento fiscal as quantidades consignadas nas notas fiscais de entrada e de saída regularmente escrituradas. O ICMS correspondente da infração 1 incidiu sobre saídas. Entretanto, os valores do imposto das infrações 4 (omissão de entrada) e 5 (omissão de saída) se referem às quantidades de produtos cujas entradas ou saídas não foram escrituradas por meio de documento fiscal. Logo, não há fundamento para dedução de uma infração em outra.

Da mesma forma, a omissão de entradas da infração 4 foi apurada com base nas quantidades registradas nos documentos e livros fiscais (estoque inicial + compras – estoque final = saída real), que confrontadas com as saídas computadas nas notas efetivamente emitidas resultaram no ilícito em comento, exigindo-se o ICMS com fundamento na presunção legal prevista no art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96.

Não podem ser consideradas as quantidades omitidas apuradas em um exercício nas quantidades omitidas em outro exercício, como quer o sujeito passivo. Observo que no exercício de 2003 foi constatada omissão de entradas do produto STENT, tendo sido lançado o tributo a título de presunção relativa à receita anteriormente não contabilizada que foi utilizada no pagamento das compras não escrituradas. Já no exercício de 2004, foi apurada omissão de saídas do mesmo item, que neste caso se refere diretamente à falta de emissão de documento fiscal, escrituração do débito e falta de pagamento do ICMS incidente nas vendas.

Somente caberia reparo no levantamento se a sociedade autuada comprovasse equívocos nos cálculos ou na transposição dos montantes (estoques inicial e final, entradas e saídas). Logo, não há legalidade no argumento de que devem ser cotejadas quantidades omitidas em um exercício com as de outro exercício.

A Decisão contida no Acórdão CJP 0081-11/04 não serve de fundamento para a situação presente. O caput do art. 60 do Regulamento do imposto estabelece regras para a determinação da sua base de cálculo nos casos de presunção de omissão de saídas. Portanto, a depender da situação que se apresente, uma infração com base em presunção legal (saldo credor de caixa, suprimento de caixa de origem não comprovada, passivo fictício, entradas ou pagamentos não registrados etc.) pode ser absorvida por outra lançada também com base em presunção legal. Na situação presente, a infração 4 trata omissão de entrada (presunção – art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96), mas a infração 05 versa sobre omissão de saída apurada em levantamento quantitativo de estoques, não estando caracterizada a existência de BIS IN IDEM (Acórdão CJP Nº 0081-11/04), tampouco demonstrado que o preço médio na formação da base de cálculo foi consignado a maior.

Quanto ao argumento de que houve majoração do preço médio unitário de 180% entre 2003 e 2004, relativo ao produto STENT, também não pode ser acatado, tendo em vista que o art. 60, II do RICMS/BA estabelece os critérios para efeitos de definição do valor unitário da mercadoria apurada pelo fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, sendo que as alíneas “a-1” e “b-1” determinam:

(...)

a) apurando-se omissão de saídas:

1 - o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado;

b) apurando-se omissão de entradas e ficando caracterizada a existência de receita oculta empregada no pagamento de tais entradas:

1 - o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;

(...).

Pela análise dos elementos contidos no processo, verifico que no exercício de 2003 foi apurada omissão de entrada de STENTS e o autuante elaborou o demonstrativo de cálculo do preço médio de R\$1.350,00 (fl. 93), no qual tomou como base o valor de aquisição designado na nota fiscal 635.170, do dia 08/12/2003. Já com relação ao exercício de 2004, no qual foi apurada omissão de saída, o auditor elaborou o demonstrativo do cálculo do preço médio (fl. 99), onde relacionou as notas fiscais de saída de números 002.497 a 002.726, emitidas no período de 06 a 31/12/2004. Computados os valores unitários o preço médio resultante foi de R\$ 3.778,03. Logo, a apuração da base de cálculo obedeceu aos critérios estabelecidos na legislação do ICMS e não cabe qualquer correção.

Com relação ao cardiodesfibrilador, o contribuinte alegou inexistir omissão de saída de 10 unidades no exercício de 2004, pois teria sido criada a partir da contagem indevida de entrada de 15 unidades, o que foi contestado pelo autuante ao afirmar tratar-se de 12 unidades. Verifico que a planilha analítica acostada pelo auditor à fl. 100, consolidada no demonstrativo sintético de fl. 96, relaciona entrada de 12 unidades, e não 15.

Relativamente à nota fiscal 280.620, observo que, conforme cópia juntada com a defesa à fl. 699, de fato se refere à compra de outro produto (eletrodo). Todavia, constato que a mesma não fez parte do lançamento de

ofício em análise, já que tal número surgiu tão-somente devido a erro de digitação, consoante exposto no Relatório supra. O agente estatal digitou por equívoco a data (28/06/2004), ao invés do número da nota fiscal 251.445, cuja cópia foi juntada à fl. 133, a qual designa uma unidade, situação que não ensejou distorções na apuração do imposto ou do preço médio.

Não acato a alegação de que os itens registrados na nota 222.161 foram encaminhados pela empresa BIOTRONIK LTDA. em consignação e depois faturados através das notas fiscais 066.325 e 065.479, posto que, conforme previsto no art. 409 do RICMS/BA, na consignação mercantil é previsto procedimento de registro de entrada das mercadorias recebidas, bem como da saída subsequente. Portanto, está correto o procedimento adotado pela fiscalização ao computar as quantidades recebidas em consignação no roteiro de auditoria dos estoques. Caberia ao autuado indicar quais as notas fiscais e quantidades referentes às saídas (venda/devolução) se porventura não tivessem sido relacionadas pelo fisco.

Por fim, passo a apreciar os argumentos de que os produtos de denominação CARDIODESFIBRILADOR com códigos 79612154, 79612193 e 79612266 foram objeto de TROCA por garantia daqueles de números 78012888, 78013078 e 78013041, e de que não foram comercializados em 2004, por terem as notas fiscais correspondentes sido emitidas em 30/12/2004, com entrada no estabelecimento em 02/01/2005.

Pela análise dos elementos contidos no processo verifico que: (i) o levantamento das entradas do exercício de 2004 (fl. 100) indica aquisição de 12 unidades por meio das Notas Fiscais 064.602, 064.858, 222.161, 245.422, 251.445 e 250.473 e saída de 02 unidades através das Notas Fiscais 006.032 e 001.589 (fl. 104); (ii) os documentos fiscais de entrada de números 051.545, 052.798 e 053.580, que designam os produtos de números 78012888, 78013078 e 78013041 (fls. 732 a 734) foram emitidos no exercício de 2002, período anterior ao fiscalizado, não afetando o levantamento quantitativo. Por sua vez, a nota 245.522, de 31/05/2004 (fl. 130), computa entrada de três unidades com números 79612154, 79612193 e 79612266. Consoante o que foi dito linhas acima, as entradas em consignação devem ser consideradas no levantamento quantitativo de estoques; (iii) por sua vez, as notas fiscais 075.341, 075.344 e 075.345, emitidas pela BIOTRONIK LTDA. em 30/12/2004 (fls. 737 a 739), indicam trocas em garantia dos produtos 79612154, 79612193 e 79612266, relativos às notas fiscais 051.595, 053.580 e 052.798. Logo, os itens da nota 245.522 deram entrada no estabelecimento no mês de maio ou de junho/2004 (consignação), conforme registro do levantamento fiscal. Já as notas fiscais 075.341, 075.344 e 075.345, que se referem a trocas por garantia, emitidas pela BIOTRONIK LTDA. em 30/12/2004, só produziram efeitos no exercício seguinte (2005). Nos termos do Livro Registro de Entrada relativo ao mês de dezembro/2004 (fl. 494), o documento não foi escriturado neste exercício. Portanto, se a operação de reposição do produto em garantia só ocorreu no ano seguinte, só então o estabelecimento autuado deveria promover os ajustes no inventário, emitindo as notas fiscais pertinentes. Não observo qualquer distorção na auditoria de estoques de 2004, a qual não reclama reparos.

Com respeito às datas de ocorrência e vencimento de infrações originadas de auditoria de estoques, devem ser destacadas aquelas referentes aos últimos dias dos períodos anuais fiscalizados, conforme determina a Portaria 445/1998. Afinal, é nelas que se encontram consignados os valores de inventário (final de um exercício e inicial de outro), e a movimentação das mercadorias que os influencia ocorre no intervalo de um ano.

Por tudo que foi exposto, devem ser mantidas integralmente às infrações 04 e 05.

Infrações procedentes.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, com a homologação dos valores recolhidos.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 1017 a 1030, reproduzindo as suas alegações da impugnação originária. Em síntese, o Recorrente reitera os termos de sua defesa e demais pronunciamentos, e em preliminar, suscita a nulidade da Decisão recorrida porque consta, no Acórdão, citações que não se reportam ao processo em lide: "No mérito, é preciso registrar que o entendimento deste relator transcrito às fls. 906/907 não prevaleceu. A Decisão tomada na 5ª Junta de Julgamento Fiscal, além de não ter sido unânime, foi alterada instância superior. Por isso, o mesmo será modificado no presente voto (Acórdão JJF 0063-05/10, reformado através de Recurso de ofício, conforme Acórdão CJF 0213-11/10).".

Afirma que tais colocações fazem parte da fundamentação da Decisão recorrida e não possuem relação com o presente PAF. Que no caso presente a primeira Decisão da JJF, anulada pela CJF, foi proferida pela 4ª JJF, não 5ª JJF, conforme Acórdão nº 0304-04/10, não 0063-05/10. Que não existiu "Recurso de ofício", e a primeira Decisão da 4ª JJF foi revista em razão de Recurso Voluntário; que a Decisão anulada da Junta fora "unânime", e não "não unânime", e o Acórdão da CJF foi o de número 0123-11/12, e não o Acórdão CJF nº 0213-11/10.

Prosseguiu aduzindo que o Acórdão CJF nº 0123-11/12 determinou que fosse realizado novo

julgamento a salvo da falha apontada, e a falha detectada fora relativa ao registro do “ciente do autuado” em relação a “informação fiscal”, quando não existe no PAF comprovação da intimação correspondente. Que, assim, estaria claro que haveria que ter lugar o saneamento do processo, com a efetivação da intimação, o que não foi levado a efeito, e a Decisão mais uma vez seria nula, por cerceamento do direito de defesa.

O contribuinte ratificou o “pedido de decadência” das parcelas relativas ao exercício de 2003, mais precisamente até o dia 15/10/2003, porque foi intimado sobre o lançamento em 15/10/2008, mais de 5 anos depois de decorridos os fatos geradores. Afirmou que a decadência do direito de constituição do crédito fiscal atingiria, inclusive, o item pertinente a auditoria de estoques, porque não se poderia admitir, nem provar, que as supostas omissões ocorreram a partir da data acima indicada, pelo que entende que deveria existir uma proporcionalidade mensal sobre as “diferenças apuradas”, o que diz que seria exigido pelo regime de apuração mensal do ICMS. Que o deslocamento feito para 31/12/2003 serviria para nortear, em benefício do contribuinte, a data de ocorrência, visando à contagem dos acréscimos legais. Que, contudo, sendo o ICMS um imposto de apuração mensal, as importâncias concernentes a 2003 deveriam ser divididas por 12, aplicando-se a decadência até o mês de outubro de 2003. Citou a Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal nº 08. Disse que a posição do CONSEF, que afirma ser contrária ao Tribunais Superiores, ensejaria futuros prejuízos ao erário, decorrentes da sucumbência em processo judicial. Citou o art. 116-A, do RPAF/99, e discorreu a respeito.

Quanto ao mérito, aduziu que a JJF não teria analisado de forma detida as alegações da defesa e não teria observado as provas materiais insertas no PAF. Que explorando os itens 4 e 5, que entende teriam repercussão no item 1, afirma que o item 04 se refere ao exercício de 2003, tendo sido cobrado imposto decorrente de “omissão de entradas”, ou seja, de “omissão de registro” de 201 unidades de “stent”. Que tal exigência decorreria da emissão de notas fiscais relativas a 224 unidades, quando somente 23 unidades, feita a contagem de praxe (Est. Inicial + entradas – estoque final = saídas reais), teriam sido vendidas. Então 201 unidades foram vendidas sem que as entradas fossem comprovadas. As saídas, contudo, foram acobertadas por notas fiscais.

Que se o item 01 cobra imposto sobre as notas de saídas que não sofreram tributação, então as unidades vendidas, com notas, sem a comprovação das compras, descritas no item 4, estariam sendo duplamente gravadas. Que tais quantidades teriam feito parte do item 1, porque as notas foram emitidas sem o destaque do imposto, e do item 4, porque contadas na auditoria, repercutindo no resultado final. Que a JJF não teria enxergado essa repercussão, preferindo dizer que as questões seriam independentes, porém não o seriam. Que as saídas de “stentes” (LEKTON), relacionadas no item 1 (com notas emitidas), deveriam ser excluídas do item 4, porque teria sido através delas que a fiscalização teria concluído que houve omissão de entradas (vendas do que não se tinha adquirido), como também as mesmas estariam sofrendo outra tributação diante da ausência do destaque do ICMS (item 1).

Que o item 5 exige ICMS por “omissão de saídas”, tendo a JJF concluído que as quantidades ali consignadas não possuem qualquer relação, se observados os dois exercícios auditados. Que, com relação aos “stents”, não se teria observado que as saídas tidas como omitidas deveriam sofrer dedução das entradas omitidas, apuradas no período anterior, sob pena de *bis in idem*.

Que as entradas omitidas comporiam o estoque final que é transportado para o exercício seguinte, sendo então cobrado o imposto sobre tal quantidade, e que fazer incidir o ICMS sobre as mesmas mercadorias, em 2003 por omissão de entradas e em 2004 por omissão de saídas, seria dupla incidência, porque não se poderia dizer que as saídas posteriores não foram dos mesmos produtos, adquiridos de forma antecedente sem NF.

Que, no caso concreto, a omissão de entradas de 2003 foi de 201 unidades de “stent” e, em 2004, de saídas de 252 unidades. Que as omissões de 2003 teriam sido geradas a partir da constatação de estoque de 248 unidades, mesmo quantidade que foi transferida para 2004, após ensejar a tributação do AI em 2003. Que, para evitar o *bis in idem*, do ponto de vista da incidência

tributária, do estoque final de 2003 deveria ser deduzida a parcela pertinente a “omissão de entradas” detectada no mesmo ano. Que assim, para fins de incidência do ICMS, o estoque inicial de 2004 seria de 47 unidades e não de 248. Que, por consequência, a omissão de saídas em 2004 seria de 52 unidades, com base de cálculo de R\$196.456,00 e ICMS de R\$33.397,52. Que, se assim não fosse, se deveria ao menos abater o crédito pelas entradas não registradas, porque se não houve o registro o crédito também não foi apropriado.

O recorrente prossegue repetindo a alegação defensiva inicial no sentido de que com relação aos “cardiodesfibriladores”, para o qual o Fisco aponta em 2004 uma omissão de saídas de 10 unidades, entende que a diferença não existiria e que teria sido criada a partir da contagem indevida de entradas. Que o demonstrativo analítico das entradas dão conta da aquisição de 15 unidades em 2004, a saber: NF 64.402 – 1 unidade; NF 64.858 – 1 unidade; NF 222.161 – 4 unidades; NF 257.342 – 1 unidade; NF 245.422 – 3 unidades; NF 280.620 – 1 unidade; NF 250.473 – 1 unidade. Que os “cardiodesfibriladores” são produtos identificados pelo número de série, pelo que seria fácil acompanhar as operações realizadas.

Repete as alegações iniciais acerca de que o produto número de série 79612092, constante da NF 222.161, foi encaminhado para ele, recorrente, pela empresa BIOTRONIK LTDA, em “consignação” e depois a venda foi faturada diretamente pela BIOTRONIK, conforme NF 066325, de 31/03/04; que o produto número de série 79612104, também constante da NF 222.161, foi vendido e faturado diretamente pela BIOTRONIK para a POLIMEDIX PRODUTOS MÉDICOS LTDA, mediante a NF 65479; que os produtos de numeração 79612154, 79612193 e 79612266, teriam entrado no estabelecimento porque foram trocados, em razão da garantia de fábrica, substituindo, respectivamente, os de números de série 78012888, 78013078 e 78013041; que os produtos citados na autuação não teriam sido comercializados em 2004, pois somente teriam ingressado no estabelecimento autuado em janeiro de 2005, sendo vendidos nesse mesmo ano; que as notas fiscais que efetuaram as substituições foram emitidas em 30/12/2004, em Manaus, e os produtos teriam sido enviados por SEDEX em data posterior, entrando na empresa dele, autuado, após o dia 02/01/2005.

O contribuinte prosseguiu aduzindo que a JJF, novamente, não teria interpretado corretamente a matéria e as provas produzidas. Que a ASTEC, em atenção ao pedido da Junta, trouxera ao PAF as provas das substituições em “garantia”, com documentos de origem, vinculação com os produtos destinados à reposição etc. Que além do prejuízo causado à defesa e mencionado na preliminar de nulidade da Decisão, a JJF não teria entendido o resultado da diligência solicitada, e teria feito conclusões desprovidas de base legal e fática. Que os produtos constantes da NF 222.161 teriam sido adquiridos em consignação e depois faturados pelas notas 066325 e 65479. Que, assim, não importaria se seu o procedimento fora contrário ao disposto no art. 409, do RICMS. Que, para fins da acusação fiscal, referente a auditoria de estoques, teria sido provado o faturamento, direto pela BIOTRONIK, o que entende que elidiria a omissão. Repete que os produtos possuem identificação por números de série, o que afirma que garantiria, para fins de contagem, que seriam os mesmos.

O contribuinte reprisou a alegação anterior quanto a que, com relação aos produtos números de série 78012888, 78013078 e 78013041, objetos das notas fiscais 51545, 52798 e 53580, realmente ingressaram no seu estabelecimento em 2002, mas não se poderia dizer que os mesmos “nos interferem na autuação”, como dissera a JJF, porque teriam sido os mesmos substituídos, em garantia, pelos produtos de numeração 79612154, 79612193 e 79612266, conforme NF 245522 (31/05/2005 – consignação), sendo posteriormente objetos das notas 075341, 075344, 075345. Que as questões atinentes à “consignação”, como dito anteriormente, não fazem parte da acusação fiscal. Que do ponto de vista da contagem física, inclusive mencionado em todos os documentos apresentados as numerações de série dos aparelhos, a questão teria sido devidamente fechada, não se podendo falar em omissão.

O contribuinte passou a falar sobre a imputação 1 expondo que, como abordara desde a defesa, a exigência teria recaído sobre equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde, o que revelaria que a questão a ser solucionada pelo CONSEF iria além das questões

meramente tributárias, envolvendo aspecto de saúde pública. Que, nesse diapasão, a partir da edição do Convênio ICMS 01/99 os Estados e o Distrito Federal isentaram do ICMS uma gama de produtos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde. Que diante da importância da desoneração, os convênios atrelaram o assunto a benefício “idêntico” da União referente ao IPI, assim como autorizaram a manutenção do crédito fiscal, através de autorização legal para a não exigência do estorno. Que os produtos listados nos demonstrativos que instruem a autuação dizem respeito a produtos e insumos que cumprem a função pretendida pela norma conveniada, muito embora possam existir divergências nas nomenclaturas dos produtos e modificações nas classificações. Que essa possibilidade não foi apreciada pela ASTEC. O recorrente cita, exemplificativamente, os produtos LEKTON 2.5X13 e CLOSUR PAD, que hoje aduz que são denominados PRO-KINETIC e NEPTUNE, e são “stents” e “acessórios para angioplastia coronariana”. Que, sem tais produtos, em conjunto com os demais itens listados nos Convênios, o desiderato pretendido através das cirurgias cardíacas não poderia ser alcançado, esvaziando o sentido da norma. Indaga como alcançar o desiderato de uma cirurgia cardíaca, que utiliza diversos elementos, isentos, para a colocação do STENT, sem que o mesmo também não o seja. Afirma que os Estados providenciaram regularizar formalmente a situação do NEPTUNE, através do Convênio ICMS 113/05, reconhecendo a necessidade de se clarear a situação de isenção de tal produto, entendendo o recorrente que esta isenção já se encontraria na norma, no mínimo, até 31/12/2011, de acordo com o Convênio ICMS 06/07. Afirma que, por outro lado, a interpretação benéfica da legislação viria a ser contemplada pelo princípio constitucional da não cumulatividade, pois de acordo com o LRAICMS, anexo ao PAF, ele, autuado, não se apropriou dos créditos pelas entradas. Afirma que caso a isenção seja negada, o lançamento mereceria reparos, e ainda que as operações sejam consideradas como “tributadas”, o Estado da Bahia teria que abater da exigência os valores correspondentes aos créditos pelas aquisições, sob pena de não o fazendo cobrar imposto que seria devido aos Estados de origem dos produtos. Que o autuante acatara essa alegação, não aceitando a fórmula de cálculo utilizada por ele, autuado. O contribuinte cita decisões deste Colegiado e diz que se plicariam ao caso em tela. Afirma que em relação ao produto “LEKTON 2.5X13” (“stents”), o lançamento cobra o imposto nos itens 04 e 05, e volta a afirmar que se encontraria caracterizado o *bis in idem* porque as notas listadas no item 01 são as mesmas adotadas para a auditoria de estoques de que tratam os itens 04 e 05. Que a manutenção do item 01 faria incidir ICMS duas vezes sobre o mesmo fato gerador, o que seria ilegal.

Concluiu aduzindo que, ante o exposto, protesta pela produção de todos os meios de prova em Direito admitidos, especialmente posterior juntada de novos documentos e, com base nos documentos, elementos e argumentos carreados ao PAF, pede nova revisão por fiscal estranho ao feito para conferência das quantidades e valores de cada produto, especialmente para levantar a repercussão das omissões de entradas em um período nas saídas do outro ano e dos créditos para dedução do item 1; pede pelo provimento do Recurso e, alegando via conexa, pela nulidade da Decisão recorrida, ou pela improcedência dos itens contestados, ou, alternativamente, pela procedência parcial, com as deduções que alegara.

A PGE/PROFIS, por intermédio do Procurador José Augusto Martins Júnior, emite Parecer às fls. 1044 e 1045 aduzindo que o contribuinte, em sede preliminar, afirma que a Decisão de base seria nula, porque determinadas citações descritas no Acórdão JJF nº 0011-04/13 não se referem ao processo objeto da presente lide. Que, contudo, em que pese de fato existirem citações não congruentes com o presente processo, verifica-se que este erro na laboração da parte dispositiva da Decisão em análise em nada afetou o exercício do contraditório, tendo o recorrente compreendido perfeitamente as imputações assacadas no lançamento, refutando-as de forma pontual. Que, não havendo prejuízo, não há que se falar em decretação de nulidade da Decisão de piso.

Que, no tocante ao mérito, ele, Procurador, comunga e repisa os argumentos lançados às fls. 961 a 965 dos autos, uma vez que o Recurso Voluntário em nada inova quanto ao pedido de reexame

que formulara às fls. 942 a 949 dos autos.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

Em sede de sustentação oral, o Advogado da empresa aduziu que se ater à arguição de nulidade da Decisão afirmando que, se houvesse nos autos prova da ciência do contribuinte acerca da informação fiscal, então desistiria da defesa quanto a este aspecto, mas que tal prova de cientificação não existisse nos autos, que então esta 1ª CJF observasse a necessidade de declarar a nulidade da Decisão e base por cerceamento de defesa do contribuinte. Ratificou as demais arguições e postulações do texto do Recurso Voluntário acostado aos autos.

O Representante da PGE/PROFIS presente à sessão ratificou os termos do Parecer de sua autoria acerca da lide, anexado aos autos.

O processo foi submetido a discussão em mesa tendo sido analisado, no curso desta, o teor do documento de fl. 938, no qual consta também recibo, assinado por preposto do contribuinte, comprovando a entrega, ao contribuinte, de cópia das fls. 711 a 718, que se constatou ser o texto integral da informação fiscal.

Diante desta comprovação, o patrono do contribuinte afirmou desistir, naquele momento da sessão, da alegação de nulidade relativa à falta de cientificação do teor da informação fiscal, mantendo as demais insurgências.

Foi esclarecido também, na discussão entre os Conselheiros, que o parágrafo do voto do Relator de primeira instância, que o recorrente mencionara ao pedir a nulidade da Decisão agora em julgamento, parágrafo esse relativo a processo diverso do atual, reportava-se a afirmativa do recorrente, na defesa anteriormente apresentada, acerca de um antigo voto do mesmo Relator de primeira instância, mas em lide diversa, na qual o Relator acolhera posicionamento que o contribuinte considerava diverso do ora adotado. Que, assim, de fato aquele parágrafo não dizia respeito à lide atual quanto à fundamentação do voto ora em apreciação mas sim, tão somente, aquele parágrafo do voto faz menção a antigo posicionamento, descartado em relação à lide agora em julgamento.

Na presente assentada de julgamento em Segunda Instância, o Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes declara-se impedido, por ter sido Relator deste processo em Primeira Instância, sendo regularmente substituído.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância.

Preliminarmente, indefiro o pedido de realização de nova diligência fiscal, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, em razão de que as provas constantes deste processo são suficientes para a formação do meu convencimento.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Também preliminarmente verifico que, tal como já devidamente apreciado no julgamento de primeira instância, estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99. Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, pronunciado-se quanto ao mérito neste processo.

Ressalto que em sede de sustentação oral o contribuinte desistiu da alegação de nulidade da Decisão de base por falta de cientificação do contribuinte acerca da informação fiscal, diante do exame, em mesa, do documento de fl. 938 dos autos, que confirma tal cientificação, conforme dito no Relatório que antecede este voto.

Observo também que, tal como já dito no mencionado Relatório, o parágrafo do voto *a quo*, transcrito e mencionado pelo contribuinte como base de pretensa nulidade, diz respeito a uma observação que o Julgador de base faz quanto a uma afirmativa que o contribuinte houvera realizado em sua anterior manifestação defensiva nos autos, relativamente a outra lide em que o mesmo Julgador desempenhara a função de Relator do processo, pelo que em nada foi viciada a exposição escrita da análise do processo, e nem a fundamentação do voto ora em análise.

Assim, estão rejeitadas todas as preliminares de nulidade suscitadas pelo contribuinte.

Ainda preliminarmente, em relação à alegação recursal relativa à pretendida ocorrência de decadência do direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Estadual da Bahia, em relação ao exercício de 2003, observo que os artigos 150, §4º, e 173, ambos do CTN, estabelecem:

CTN:

art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.

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

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;

II – da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

Art. 107-B.

§ 5º. Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser arguida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos, em relação aos quais o contribuinte alega se ter operado a decadência, foram relativos ao exercício de 2003, e só seriam desconstituídos, em relação a este exercício, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2009.

Assim, por este aspecto comungo do entendimento da PGE/Profis no sentido de que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 30/09/2008.

Outro aspecto levantado diz respeito à caracterização do lançamento em si, posto que na presente lide o sujeito passivo advoga no sentido de que o lançamento realizado pela autoridade fiscal só se encontraria definitivamente realizado com a cientificação ao sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, nessa linha de raciocínio expondo que só após tal cientificação ao sujeito passivo é que o lançamento de ofício teria eficácia no sentido de evitar que ocorresse a

decadência relativa ao direito de constituição do crédito tributário.

Contudo, *data venia* entendo ser tal entendimento equivocado.

Na realidade, o lançamento de ofício, na situação em foco com a lavratura de Auto de Infração, é ato do Poder público, que figura como sujeito ativo da relação tributária.

Por conseguinte, tendo o Estado o poder-dever de agir, e neste sentido o poder-dever de constituir o crédito tributário, o lançamento do crédito tributário é apenas um ato administrativo vinculado.

A eficácia de tal ato administrativo, relativamente à cientificação ao sujeito passivo, diz respeito a contagem de prazo para impugnação pelo contribuinte, e prazo para pagamento integral, ou parcial, do débito lançado pela autoridade fiscal. Por exemplo, se um Auto de Infração é lavrado, e o sujeito passivo não é do mesmo regularmente cientificado, tal lançamento não poderá ter eficácia quanto à cobrança administrativa, e/ou judicial, do débito lançado.

Mas a data da realização do lançamento de ofício, ato da administração pública, tem eficácia relativamente à interrupção da contagem para efeito de caracterização de decadência do direito de lançamento, independentemente da cientificação ao contribuinte, que é outro, e necessariamente posterior, ato administrativo.

O contribuinte pode, e deve, declarar o imposto que calculou devido ao Estado mas este, na condição de sujeito ativo da relação jurídica, é aquele que tem o poder de analisar e homologar o auto-lançamento de débito tributário previamente realizado pelo contribuinte e, mesmo quando não tenha sido esse auto-lançamento realizado, proceder ao lançamento de ofício. Assim define o CTN em seu artigo 142:

CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.
(destaques nossos)

Portanto, a data de lavratura do Auto de Infração é a data válida para efeito de impedir que se opere a decadência do direito de lançar o crédito tributário, e não a data de cientificação ao contribuinte, pelo que não acolho a arguição recursal neste sentido.

Quanto ao questionamento acerca da aplicabilidade, na lide em foco, do teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008, permito-me transcrever, por com o mesmo concordar integralmente, o voto da preclara Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão CJF nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa trata a questão:

Acórdão CJF nº 0130-11/11:

“VOTO

Inicialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, in verbis:

(...)

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.”

Pelo exposto, voto no sentido da não ocorrência da decadência em relação ao período objeto do lançamento fiscal, neste incluído o exercício de 2003.

Quanto ao mérito, igualmente não merece reparo a Decisão recorrida.

O digno Relator de base, em voto detalhado e didático, já abordou todas as questões que o contribuinte trouxe, novamente, em sede recursal.

Assim, quanto à Infração 1, a legislação tributária, ao tratar de benefício fiscal, tem aplicação restrita, limitada à letra da norma de regência, e aplicável dentro do limite temporal e espacial nessa previstos. Embora o contribuinte alegue questões supra-tributárias, que aduz deveriam ser tratadas por este Conselho, não cabe a este Órgão Julgador decidir novos limites de aplicação da legislação tributária. As mercadorias, em que pese incontestemente a importância em termos de saúde da população como um todo, não estavam amparadas pelo benefício fiscal à época dos fatos geradores objeto da autuação. Comungando do entendimento esposado nos autos pela PGE/Profis, entendo caracterizada a infração cometida pelo contribuinte que, a rigor, não nega o seu cometimento, e sim postula pela aplicação da norma de forma retroativa e ampliada.

Voto pelo não provimento do Recurso, para que seja mantida a Decisão de base, que julgou procedente a imputação 1.

Quanto às imputações 4 e 5, as notas fiscais citadas pelo contribuinte, e suas quantidades, já foram analisadas pela Decisão da JJF. O levantamento fiscal foi realizado com base na documentação apresentada pelo próprio contribuinte, seja em relação às notas fiscais de entradas recebidas, seja em relação às notas fiscais de saídas que emitiu, e ao livro Registro de Inventário que apresentou.

O levantamento quantitativo de estoque é uma modalidade de auditoria que se baseia nas quantidades de cada mercadoria, em sua circulação física pelo estabelecimento alvo da ação fiscal. Assim, a contagem das mercadorias independe do nome da operação realizada, se recebimento em consignação, se saídas em devolução, ou em substituição. Uma vez que todas as operações relativas ao ICMS devem, necessariamente, ser objeto de registro em documento fiscal, seja este nota fiscal, ou cupom fiscal, então as quantidades movimentadas devem ser registradas numericamente nos relatórios da auditoria levada a efeito. As quantidades que o próprio contribuinte escritura em seu livro Registro de Inventário também são as consideradas pelo agente fiscal, e o foram, no levantamento em análise, objeto das imputações 4 e 5.

O que o contribuinte poderia ter trazido, para combater, se cabível, algum equívoco no levantamento fiscal realizado, teria sido algum documento fiscal não considerado pelo Fisco na contagem de estoque, ou mesmo considerado em duplicidade, ou com dados numéricos incorretos. O contribuinte assim não procedeu. Não trouxe prova documental de qualquer erro matemático, na auditoria levada a cabo. Se a mercadoria ingressou em determinado exercício, e/ou se foi escriturada, pelo contribuinte, em determinado exercício, é assim que deve ser

considerado pelo Fisco. Contudo, se o contribuinte provasse, documentalmente, que alguma mercadoria computada como ingressada em um exercício, houvesse ingressado em outro, caberia reparo à auditoria realizada. Mas a presunção de erro na auditoria, levantada sem provas pelo contribuinte, não tem o condão de elidir a acusação fiscal, baseada em provas documentais que estão, inclusive, sob guarda do próprio recorrente.

Quanto à pretendida repercussão dos dados da imputação 1 nas imputações 4 e 5, e vice-versa, na realidade inexistente, porquanto a imputação 1 trata de não oferecimento, à tributação, de mercadorias que foram discriminadas em documento fiscal, e as imputações 4 e 5 tratam de falta de recolhimento de imposto em razão de falta de emissão de documentos fiscais.

Assim, entendo correta a Decisão de base ao julgar procedentes também as imputações 4 e 5.

Por tudo quanto exposto, comungando do entendimento expressado nos autos deste processo pela PGE/PROFIS, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de Decadência)

Divirjo do entendimento firmado pela Relatora com relação à decadência arguida no Recurso Voluntário.

O instituto da decadência visa regular a perda de um direito devido ao decurso do tempo. Na verdade, podemos dizer que seu objetivo precípua é a manutenção da segurança jurídica, na medida em que impõe ao credor um prazo para que ele exerça o seu direito, determinando que o seu direito não é eterno e não pode se sobrepor ao do devedor que ficaria constantemente ameaçado com, no caso do direito tributário, uma possível e indefinida constituição do crédito.

Toda a problemática no campo do direito tributário ocorre por conta das disposições contidas no parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN, *in verbis*:

“Art. 150. (...)

Parágrafo 4º. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

“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”.

Por mais que ainda haja alguma divergência sobre o tema o não se pode negar é que a competência para definir prazos decadenciais já está pacificada. Está expresso na Constituição Federal de 1988 que somente lei complementar pode disciplinar sobre prescrição e decadência em direito tributário, conforme se depreende do seu art. 146, III, “b”:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é 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).

Ademais, a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei 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 a 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.

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento”. (RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008).

Sabe-se bem que o efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete, não atingindo a 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.

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

Ainda sobre o tema, como dito acima, o CTN trouxe duas regras no que concerne ao termo *a quo* do prazo decadencial – o art. 173, I e o §4º do art. 150 – competindo ao intérprete decidir quando ocorrerá o lançamento por homologação (no momento da ocorrência do fato gerador) e quando ocorrerá o lançamento de ofício (dilatando o termo *a quo* para o primeiro dia útil do exercício seguinte).

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, como entendeu a Junta de Julgamento Fiscal, 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.*

3132. Do ponto de vista de certo realismo jurídico, temperado por exercício de prognose pretoriana, deve-se lembrar, ao que consta, que os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda vinham decidindo pela aplicabilidade da regra do § 4º do art. 150 do CTN no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Excluíam-se do entendimento, entre outros, circunstâncias indicativas de fraude. Fraude e conluio suscitam a aplicação da regra do art. 173 do CTN.

3233. Por exemplo, a Segunda Câmara dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, no Recurso nº 122924, em 16 de junho de 2004, decidiu que “(...) por força do princípio da moralidade administrativa, em sendo a decadência hipótese de extinção da obrigação tributária principal, seu reconhecimento no processo deve ser feito de ofício, independentemente do pedido do interessado (...) Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática do lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o termo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (...)”.

3334. Na Terceira Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais no recurso de divergência nº 303-120011, em 22 de fevereiro de 2005, ementou-se que “(...) sendo o IPI, no caso vinculado à importação, espécie de tributo cujo lançamento encontra-se delineado nas determinações do art. 150, parágrafo único, do CTN- Lançamento por homologação, é de cinco (5) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador – data do desembaraço aduaneiro da mercadoria importada- o prazo deferido à Fazenda Nacional para constituir o crédito tributário que entende devido (...)”.

3435. A Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no recurso nº 146.670, em 25 de maio de 2006, ementou que “se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se com a ocorrência do fato gerador, na forma disciplinada pelo § 4º do art. 150 do CTN (...)”.

3536. Os Conselhos de Contribuintes, no entanto, começam a mudar o entendimento. Aplicou-se recentemente o art. 173, I, do CTN, em caso de lançamento de ofício, no qual não houve pagamento. Refiro-me ao Recurso RP/203-123287. Entendeu o Conselho que deve se verificar se o contribuinte recolheu valores no período fiscalizado. Na existência do recolhimento, deve se aplicar o § 4º do art. 150 do CTN. Na inexistência de recolhimentos, deve ser aplicado o art. 173, I, do mesmo CTN. De igual modo, decidiu-se no Recurso RD/204-130232, bem como no RD/203-115797.

3637. Em âmbito de Superior Tribunal de Justiça percebe-se que a questão recebe tratamento distinto. Pode-se identificar sutil diferença de tratamento pretoriano. Em linhas gerais, tem-se a impressão de que se aplica a regra do § 4º do art. 150 do CTN na hipótese de pagamento antecipado.

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”.

3839. E ainda, no recurso especial 757922/SC, relatado pelo Ministro Teori Albino Zavascki, questão julgada em 11 de setembro de 2007, definiu-se:

“CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO. 1. “As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social” (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual “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”. 3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, “ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” e “opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa” —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais. 4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN. 5. Recurso especial a que se nega provimento”.

39. E ainda, qual o caminho em face de inexistência de declaração e de pagamento? No recurso especial 761908/SC, relatado pelo Ministro Luiz Fux, em julgamento de 5 de dezembro de 2006, ementou-se, entre outros:

“13. No que pertine à segunda situação elencada, em que não houve entrega de GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), nem confissão ou qualquer pagamento parcial, incide a regra do artigo 173, I, do CTN, contando-se o prazo decadencial quinquenal do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Desta sorte, encontram-se hígidos os créditos decorrentes de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a autônomos e caducos os decorrentes das contribuições para o SAT. 14. Recurso especial conhecido parcialmente e, nesta parte, desprovido”.

40. Do que, então, emerge mais uma conclusão: o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN; a inexistência de declaração e pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias.

(...)

49. Lembrando que nem toda a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, cuida somente de créditos tributários, e que, portanto, para efeitos daquela norma deve-se atentar à especificidade dos créditos, as observações aqui elencadas promovem síntese pontual, da forma que segue:

- 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;
- b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);
- c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;
- 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;
- f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;
- g) Para fins de cômputo do prazo de prescrição, nas declarações entregues antes do vencimento do prazo para pagamento deve-se contar o prazo prescricional justamente a partir do dia seguinte ao dia do vencimento da obrigação; quando a entrega se faz após o vencimento do prazo para pagamento, o prazo prescricional é contado a partir do dia seguinte ao da entrega da declaração;
- h) A súmula em apreço, em princípio, qualificaria interpretação literal: todo o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, estaria alcançado pela inconstitucionalidade. Porém, por tratar-se de matéria do mais amplo alcance público, o intérprete deve buscar resposta conciliatória, que não menoscabe expectativas de alcance de benefícios; principalmente, e do ponto de vista mais analítico, deve-se observar que há excertos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que não seriam substancialmente alcançados pela decisão do Supremo Tribunal Federal”.

Na análise do caso em tela, observo que o crédito tributário constituído através deste auto de infração refere-se a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS e consequentemente falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, por onde emprego o prazo do art. 150, §4º, do CTN.

O auto foi lavrado em 30/09/2008, para reclamar créditos tributários de janeiro de 2003 a dezembro de 2004, todavia o contribuinte só foi regularmente intimado em 09/10/2008.

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:

AGRAVO 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 procedimental 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)

Note-se que, sem a notificação ao sujeito passivo, o ato administrativo de lançamento tributário não se perfaz. Neste sentido, o voto do Ministro Luiz Fux, ao analisar o Recurso Especial nº 748.953:

"Isto porque a notificação assume a função relevantíssima de levar ao conhecimento do contribuinte o lançamento que lhe respeita. Por isso que, ausente a regular notificação do lançamento, este não se perfaz, não gerando direitos ao Fisco. A notificação é requisito de perfeição do lançamento, o qual deve, portanto, considera-se um ato receptício, na lição de Ruy Barbosa Nogueira.

Paulo de Barros Carvalho, discorrendo sobre a imprescindibilidade da regular notificação do lançamento tributário, assevera que: "O lançamento pode ser válido, porém ineficaz, em virtude de notificação inexistente, nula ou anulada. (...) Se o lançamento existir e for válido, não irradiará qualquer efeito jurídico, enquanto não comunicado ao sujeito passivo, por intermédio do ato de notificação. Mesmo existente e válido, o lançamento pode ficar prejudicado em sua eficácia, pela demonstração de vício capital (nulidade absoluta) ou acidental (nulidade relativa) do ato de notificação." (apud Alberto Xavier, ob. cit.).

Desta forma, revela-se a ineficácia do lançamento, com a conseqüente nulidade da Execução Fiscal nele fundada, verificada a ausência de notificação do contribuinte, cujo direito à ampla defesa no processo administrativo é assegurado constitucionalmente."

Não há dúvidas que a fluência do prazo decadencial se interrompe somente após a regular intimação do sujeito passivo, razão pela qual, para a infração 1, os créditos lançados até 30/09/2003, foram fulminados pela decadência, restando extinto, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN.

Em assim sendo, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reformar a decisão recorrida, devendo a infração 1 ser julgada parcialmente procedente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à arguição de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269353.0005/08-4**, lavrado contra **CARDIODINÂMICA - COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DE MATERIAIS MÉDICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$706.179,77**, acrescido das multas de 60% sobre R\$414.113,49 e 70% sobre R\$292.066,28, previstas no art. 42, incisos II, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$40.480,37**, previstas no incisos XII-A, “g” e XX, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros: Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, Maurício de Souza Passos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Raisal Catarina Oliveira Alves Fernandes, Daniel Ribeiro Silva e Edmundo José Bustani Neto.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de janeiro de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - RELATORA

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES - VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS