

PROCESSO - A. I. Nº 298945.0023/21-4
RECORRENTE - ETTINGER EQUIPAMENTOS MÉDICOS LTDA.
RECORRID - FAENDA PUBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0143-04/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/06/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0142-11/23-VD**

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** NOTAS FISCAIS REGISTRADAS NA EFD. Como existem diversos equipamentos para circulação assistida, e o convênio não restringiu há de se admitir que qualquer destinação cirúrgica, coração, rins, ou de natureza ortopédica, se aplica, do contrário, como todos os equipamentos de circulação assistida saem com uma descrição complementar, a que se destina, seria possível elucubrar que todos os itens com a descrição CONJUNTO DE CIRCULAÇÃO ASSISTIDA fossem tributados, até porque CONJUNTO e EQUIPAMENTO por si, já são palavras diferentes, devendo o destinatário da norma fazer uma interpretação com o mínimo de razoabilidade para realizar o objetivo do legislador. Conversão do lançamento em multa pelo lançamento do imposto total pelas saídas, em outro Auto de Infração. Infração 01 parcialmente procedente; **b)** NOTAS FISCAIS NÃO ESCRITURADAS NA EFD. Quanto à infração 02, constato que de fato as notas fiscais de entrada, fls. 111 e 114, números 175 e 176 e se reportam no campo das informações complementares às notas de saídas de números 159 e 160 e foram emitidas em 22.11.2017 e se reportam às mesmas mercadorias de saída. Assim, o valor lançado no mês de outubro de 2017 foi reduzido. Conversão do lançamento em multa pelo fato do imposto ter sido lançado em outro auto de infração. Infração 02 parcialmente procedente. Não acolhida a arguição de decadência parcial. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

O Recurso Voluntário aqui em apreciação, é decorrente de Auto de Infração julgado Procedente em Primeira Instância, que foi lavrado em 30.06.2021, com lançamento de ICMS no valor de R\$78.145,24, em face das seguintes imputações:

INFRAÇÃO 01 – 007.015.001 - “Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização.

Deixou de recolher a antecipação parcial referente a aquisições interestaduais de mercadorias, tributadas normalmente pelo ICMS, cujos documentos fiscais foram lançados na Escrituração Fiscal Digital – EFD, nos exercícios de 2016 a 2018. Os valores devidos foram apurados com base nas notas fiscais destinadas ao contribuinte, e são conforme planilha denominada “ANT_PARCIAL_NfeNoLRE-I”, constante do Anexo I.

Tudo conforme os arquivos de escrituração fiscal digital EFD, transmitida pelo contribuinte, documentos fiscais

eletrônicos emitidos pelo contribuinte e a ele destinados, bem como as planilhas citadas que estão gravadas no CD constante do Anexo III". **Valor lançado** R\$ 45.300,05 mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 02 – 007.015.001 - "Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização.

Deixou de recolher a antecipação parcial referente a aquisições interestaduais de mercadorias, tributadas normalmente pelo ICMS, cujos documentos fiscais não foram lançados na Escrituração Fiscal Digital – EFD, nos exercícios de 2016 a 2018. Os valores devidos foram apurados com base nas notas fiscais destinadas ao contribuinte, e são conforme planilha denominada "ANT_PARCIAL_NfeNoLRE-II", constante do Anexo II.

Tudo conforme os arquivos de escrituração fiscal digital EFD, transmitida pelo contribuinte, documentos fiscais eletrônicos emitidos pelo contribuinte e a ele destinados, bem como as planilhas citadas que estão gravadas no CD constante do Anexo III". **Valor lançado** R\$ 32.845,19 mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei nº 7.014/96.

Após a defesa inicial, e a informação fiscal, a Junta julgou o processo conforme voto abaixo transcrito:

VOTO

Ambas as acusações consignadas no Auto de Infração sob análise se relacionam a exigência de ICMS a título de antecipação parcial, sendo que, a primeira infração trata de documentos fiscais escriturados pelo autuado em sua EFD enquanto que a segunda infração se referem a documentos fiscais não escriturados.

Pelo fato de não ter ocorrido qualquer questionamento por parte do autuado em relação aos aspectos formais do lançamento, o qual atendo ao regramento estabelecido pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, passo ao exame do mérito da autuação.

Antes, porém, trato da preliminar de mérito arguida pela defesa relacionada a decadência parcial do lançamento, para os fatos geradores ocorridos até 30/06/2016, em razão do Auto de Infração ter sido lavrado em 30/06/2021, porém, só foi notificado do lançamento em 06/07/2021, fl. 41.

Vejo que o autuado se reportou ao Art. 150, V do CTN para referendar seu argumento, entretanto, vejo que não assiste razão ao mesmo em seu pedido, na medida em que, a regra prevista no Art. 150, § 4º do CTN, isto é, a contagem do prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido efetuando o pagamento do imposto que julgue devido, o que não foi o caso destes autos, já que, em relação a infração 01, não houve apuração de imposto, em qualquer situação, pois todas as saídas ocorreram com isenção do imposto enquanto que em relação a infração 02 os documentos sequer foram escriturados, portanto, nesta situação, aplica-se a regra prevista pelo art. 173, I do CTN, cuja contagem do prazo decadencial é a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, neste caso, a partir de 01.01.2017 cujo prazo final ocorreria em 31.12.2021, não operando a decadência, portanto, em relação ao presente lançamento, que ocorreu em 30/06/2021.

Isto posto, não acolho a arguição de decadência parcial apresentada pelo autuado.

Adentrando ao exame meritório relacionado a infração 01, o argumento defensivo cinge-se apenas no sentido de que as operações acobertadas pela NCMs 90183929 e 90190099 estão acobertadas pela isenção prevista no Anexo I do Convênio ICMS 01/99, razão pela qual considera indevidas as exigências relacionadas a estas operações, demonstrando à fl. 46, quais são os produtos classificados nessas NCMs e que foram objeto da autuação.

Os autuantes não acolherem o argumento defensivo alegando que não encontrou qualquer dos produtos abarcados pelas referidas NCMs, citados na defesa, que esteja sob o amparo da isenção prevista no dito Convênio, considerando, também, que a legislação que trata de outorga de isenção deve ser interpretada literalmente, como determina o art. 111, II, do Código Tributário Nacional - CTN.

Da análise ao Convênio ICMS 03/99, que concede isenção do ICMS às operações com equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde, constatei, em seu Anexo I, que apesar de constar no mesmo os produtos constantes dos itens e NCMs 90183929 e 90189099, fl. 46, apresentados pelo autuado, ao confrontá-los com os constantes nas planilhas elaboradas pelos autuantes, fls.17 a 34, com as mesmas NCMs, não há coincidência de nomenclaturas entre os produtos constantes nas planilhas elaboradas pelos autuantes e as que foram elaboradas pelo autuado, ou seja, a descrição do item objeto da autuação não consta no Anexo I do citado Convênio e não é a mesma indicada na planilha elaborada pelo autuado.

O fato do autuado ter citado na defesa, produtos com características idênticas às constates no referido Anexo I, o que resultaria em suas exclusões da autuação, constatei que os produtos que foram objeto da autuação, na forma indicada nas planilhas elaboradas pelos autuantes, não guardam a mesma característica ou denominação

dos constantes das planilhas apresentadas pelo autuado e, consequentemente, dos itens constantes no multicitado Anexo I.

Tomo como exemplo para consubstanciar meu entendimento o Produto “Cateter ureteral duplo rabo de porco”, NCM 90183929, item 18 do Anexo I, mencionado pelo autuado em sua planilha, que apesar de coincidir com a indicação constante no referido anexo, não está incluído nas planilhas da lavra dos autuantes, pelo menos com essa denominação. Aliás, acaso houvesse coincidência desse produto com algum autuado, caberia ao autuado trazer aos autos essa comprovação, o que não o fez.

Nestas circunstâncias não acolho o argumento defensivo e mantenho a subsistência da infração 01.

No tocante a infração 02, a insurgência defensiva prendeu-se inicialmente as operações relacionadas a remessas de mercadorias em consignação que, segundo a defesa, não podem ser consideradas aquisições para comercialização, posto que, somente em etapas posteriores poderão ser transformadas em aquisições.

Tal argumento não foi acolhido pelos autuantes, com o que concordo, visto que, ao entendimento destes as operações de consignação mercantil, à luz do contido no Art. 334 do RICMS/BA, são tributadas normalmente, através de nota fiscal emitida pelo consignante, com destaque do imposto, ao tempo em que o consignatário registra o documento fiscal em sua escrita e se credita do imposto, quando permitido.

Aliás, a própria SEFAZ, ao se manifestar sobre esta questão através do seu site, na aba “Legislação e Conselho de Fazenda – Perguntas e Respostas” assim orienta os contribuintes:

22. Qual o procedimento com relação às mercadorias recebidas em consignação? Incide a antecipação parcial normalmente; se a mercadoria não for vendida e for devolvida, segue as regras de devolução constantes no quesito anterior.

Ademais, consoante destacado pelos autuantes, como se tratam de documentos fiscais que sequer foram registrados pelo autuado, ou seja, não foram atendidas as determinações previstas pela legislação tributária, reforça a exigência do ICMS a título de antecipação parcial.

*No tocante ao outro argumento defensivo relacionado a anulação das Notas Fiscais nº 159 e 160, entendo que não podem ser acolhidos, tendo em vista que tais notas fiscais foram emitidas pelo remetente/fornecedor em 31/10/2017, com data de saída neste mesmo dia, possui autorização de uso também desta data, e não há qualquer outro evento indicado no documento fiscal, cuja natureza da operação interestadual é “remessa em consignação”, sendo, portanto, **documentos válidos**.*

Já as NF-e nº 175 e 176, também emitidas pelo mesmo fornecedor, com data de emissão e de autorização para uso em 22/11/2017, tendo como natureza de operação “devolução de mercadoria remetida em consignação”, não contém vinculação a qualquer documento fiscal e tampouco registro de qualquer outro evento.

*Portanto, considerando o tempo transcorrido entre a emissão dos documentos fiscais de remessa em consignação, e os emitidos a título de devolução interestadual de remessa em consignação, **22 (vinte e dois) dias**, entendo que a devolução teria que ocorrer através de documento fiscal emitido pelo autuado, que foi o destinatário da mercadoria enviada em consignação, e não pelo remetente da mercadoria, que, na prática, anulou uma operação interestadual realizada anteriormente, sem qualquer motivação ou comprovação fática, razão pela qual não acolho o argumento defensivo e mantenho a autuação em relação aos citados documentos fiscais*

Ante ao exposto, julgo subsistente a infração 02.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração no valor de R\$ 78.145,24.

Inconformado, o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, fls. 100/108.

Em preliminar de decadência, não se conforma com a negativa do pedido acerca dos lançamentos ocorridos até 30.06.2016 visto que a ciência ocorrida em 06.07.2021 nos termos do entendimento firmado no incidente de uniformização da PGE/PROFIS.

Ocorre que o Relator em seu voto alega não aplicabilidade da norma porque o contribuinte não declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, não apurou o montante e não recolheu. Que em relação à infração 01, todas as saídas ocorreram sem tributação e que na 02 os documentos sequer foram escriturados.

Que pela leitura do parágrafo 4º, da exceção do art. 150 do CTN recai sobre a ocorrência de fraude, simulação ou dolo. Além do mais em se tratando de antecipação parcial, não há vinculação com regularidade da tributação na saída subsequente que se constitui em outra infração, requerendo pagamento sob outra titulação, caso devido.

Ainda em nenhum momento se alegou a existência de fraude, dolo ou simulação, a exceção para

não aplicabilidade da exceção. Assim mantém o pedido pela exclusão da ocorrência apresentando quadro das ocorrências sob efeitos da decadência que totaliza R\$ 3.125,66 para a infração 01 e R\$ 442,59 para a infração 02.

Ademais, no mérito infração 01, apresenta amostragem das mercadorias listadas pelo fisco como sendo tributadas em questionamento. Que não é admissível o entendimento de que a isenção para ser validade necessite que a descrição dos produtos beneficiados sejam exatamente igual às contidas no citado convênio vez que as empresas possuem a liberdade para discriminar seus produtos e não existe legislação que obrigue a uniformidade da descrição de produtos no Brasil, mas tão somente do enquadramento na NCM.

Na infração 02, em memorial apresentado antes da sessão de julgamento demonstrou que na planilha de apuração referente ao período de outubro de 2017 constava documentos não válidos porque não recebidos pelo autuado, visto que anulados pelo emitente.

Trata-se de documentos que foram emitidos em 31.10.2017 cuja remessa não aconteceu, tendo sido emitido em 22.11.2017 documento para a entrada de igual teor, anulado os documentos que serviram de base para a autuação. Apresenta quadro de documentos com número das NF-e.

Que o relator assim se referiu: que as Notas Fiscais nºs 159 e 160 são documentos válidos. Em resposta esta condição não foi negada pela recorrente. Que as Notas Fiscais nºs 175 e 178 não contém qualquer vinculação aos documentos anteriores, tampouco registro de outro evento. Em resposta os documentos indicativos de devolução e nos dados das informações complementares citam os números das chaves de acesso das Notas Fiscais e que se referem exatamente às de nºs 159 e 160.

Que tendo em vista o tempo decorrido entre a emissão do documento de saída e o de anulação, 22 dias, deveria ter sido feita a devolução com documento emitido pelo destinatário. Em resposta a esta conclusão a norma que citaremos abaixo não fixa prazo para a anulação do documento cuja saída não se efetivou. Aliás somente se tivesse havido a saída e o recebimento pelo destinatário é que haveria exigência de devolução pelo autuado. Esta condição de saída efetiva não fica demonstrada porque inexistente, o que não empresta validade ao entendimento dos julgadores.

Que a anulação de operações mediante a emissão de nota fiscal em sentido contrário pelos fornecedores sem necessidade de conhecimento pelo destinatário, está contida no art. 92 do RICMS, sem seus parágrafos 1º e 20. Observa-se que o prazo de 22 dias citado pelo Relator se encontra dentro do limite do estabelecido na legislação.

No campo informações complementares estão citadas a chave de acesso correspondente à nota fiscal originária. Quanto ao motivo da incorreção está a não circulação da mercadoria (declarada pelas partes e não comprovada de forma contrária pelo fisco) e a informação via CFOP, suprimindo totalmente a exigência.

Desta forma entendemos não prosperar parte do lançamento no mês de outubro de 2017, no valor de R\$ 27.328,13 referentes às notas fiscais citadas e anexadas em DANFE, restando como devidos R\$ 144,00.

VOTO

Como exposto no relatório, trata este Recurso Voluntário das 2 infrações julgadas procedentes, ambas por falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, sendo que a primeira decorreu de operações registradas na EFD transmitida pelo contribuinte, e a segunda de operações que não foram lançadas em sua escrituração, totalizando nas 2 infrações, o valor de R\$78.145,24.

Em preliminar de decadência, não se conforma com a negativa do pedido acerca dos lançamentos ocorridos até 30.06.2016, visto que a ciência ocorrida em 06.07.2021 nos termos do entendimento firmado no incidente de uniformização da PGE/PROFIS.

Alega que o fundamento do Relator *a quo* pela não aplicabilidade da norma foi porque o contribuinte não declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, não apurou o montante e não

recolheu.

Que pela leitura do parágrafo 4º, da exceção do art. 150 do CTN recai sobre a ocorrência de fraude, simulação ou dolo. Além do mais em se tratando de antecipação parcial, *não há vinculação com regularidade da tributação na saída subsequente que se constitui em outra infração, requerendo pagamento sob outra titulação, caso devido.*

Ainda, alegou que em nenhum momento se comprovou a existência de fraude, dolo ou simulação, que é a exceção para não aplicabilidade do art. 150 do CTN. Assim mantém o pedido pela exclusão das ocorrências apresentando quadro das ocorrências sob efeitos da decadência que totaliza R\$3.125,66 para a infração 01 e R\$442,59 para a infração 02.

O relator a quo, negou o pedido de decadência parcial com o seguinte fundamento:

*Vejo que o autuado se reportou ao Art. 150, V do CTN para referendar seu argumento, entretanto, vejo que não assiste razão ao mesmo em seu pedido, na medida em que, a regra prevista no Art. 150, § 4º do CTN, isto é, a contagem do prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, **quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido efetuando o pagamento do imposto que julgue devido, o que não foi o caso destes autos, já que, em relação a infração 01, não houve apuração de imposto, em qualquer situação, pois todas as saídas ocorreram com isenção do imposto enquanto que em relação a infração 02 os documentos sequer foram escriturados, portanto, nesta situação, aplica-se a regra prevista pelo art. 173, I do CTN, cuja contagem do prazo decadencial é a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, neste caso, a partir de 01.01.2017 cujo prazo final ocorreria em 31.12.2021, não operando a decadência, portanto, em relação ao presente lançamento, que ocorreu em 30/06/2021.***

Isto posto, não acolho a arguição de decadência parcial apresentada pelo autuado.

Devo ressaltar que com relação à infração 02 em que não houve escrituração, e portanto qualquer apuração do imposto a se homologar, é certo que a decisão de piso é irrepreensível e está de acordo com a jurisprudência adotado neste Conselho, mas em relação à primeira infração, em que o contribuinte à luz da legislação entendeu que as operações eram isentas e por isto não pagou o imposto devido por antecipação parcial, a interpretação dada ao incidente de uniformização e que é jurisprudencial neste Conselho, exige que mesmo em operações declaradas ao fisco, ao menos parte do ICMS seja recolhido, conforme transcrição abaixo:

Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0

Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, **mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.**

Nota 1: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I, do CTN, quando: **a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.**

Nota 2: As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. I, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.

Pelo texto acima, se o contribuinte apura, mas nada recolhe, cai na ressalva do entendimento (aplicação do art. 173), mas em havendo pagamento ainda que parcial, exceto se em valor insignificante que caracterize fraude, aplica-se o art. 150 do CTN.

O Recorrente alega que pela leitura do parágrafo 4º, da exceção do art. 150 do CTN recai sobre a ocorrência de fraude, simulação ou dolo e além do mais em se tratando de antecipação parcial,

não há vinculação com regularidade da tributação na saída subsequente que se constitui em outra infração, requerendo pagamento sob outra titulação, caso devido.

Verificando os recolhimentos do contribuinte no sistema da SEFAZ, constatei que não houve qualquer pagamento do imposto nos 3 exercícios fiscalizados, havendo saídas de R\$1.145.616,86 em 2016, R\$455.967,12 em 2018, R\$924.710,65 todas na situação isentas, não tributadas e outras, sem saídas de tributação normal.

Como o contribuinte provavelmente entende que todas as suas aquisições são isentas, e embora declare as operações e apure o valor ZERO de imposto a pagar, mas como eventualmente ocorre operações tributáveis como as deste Auto de Infração, sem lançamento do valor devido pelas saídas dos mesmos itens com tributação, ainda que tenha agido de boa-fé, à luz do incidente de uniformização, não há como reconhecer a aplicação do dispositivo do art. 150 do CTN, nestas situações. Esta tem sido a jurisprudência adotada neste Conselho de Fazenda.

Assim posto, denego o pedido preliminar de decadência.

No mérito da lide, trata-se de operações que o contribuinte entendeu como não tributadas pelo fato da NCM de grande parte delas estar inclusa no Convênio ICMS 01/99. Embora o recurso se fundamente basicamente na NCM, sem se atentar que o art. 111 do CTN impõe uma interpretação restritiva das normas de isenção, devendo haver uma precisão do item que é beneficiado já que é comum uma mesma NCM com diversos itens completamente diferentes e é certo que o legislador quando quer beneficiar todo o arco de itens de uma NCM, ele não identifica.

Assim, no anexo do Convênio ICMS 01/99 há NCM com mais de 50 produtos relacionados e é certo que algum desses não tendo correlação com o que é comercializado, não pode usufruir do benefício. Em data recente, foi julgado neste Conselho de Fazenda, lançamento contra o mesmo contribuinte, em mesma data, porém sendo lançado o imposto pelas saídas não tributadas, nos mesmos exercícios, quando aqui se trata da antecipação parcial, o que faz crer que se tratam das mesmas mercadorias que foram autuadas, primeiro por falta de antecipação parcial, e a seguir pelas saídas não tributadas.

PROCESSO - A. I. N° 298945.0030/21-0
RECORRENTE - ETTINGER EQUIPAMENTOS MÉDICOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JFJ n° 0122-01/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ ATACADO

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0116-11/23-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS
*Após a exclusão dos CFOP que não se tratam de saídas tributáveis e dos conjuntos de circulação assistida descritos como equipamentos idênticos ao citado no Convênio ICMS 01/99, o valor do lançamento foi reduzido. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.*

De uma análise dos demonstrativos, verifica-se que realmente são mercadorias idênticas, conforme se extrai abaixo de comparativo das primeiras mercadorias em ordem alfabética:

AUTO DE INFRAÇÃO ° 2989450023/21-4	AUTO DE INFRAÇÃO :298945.0030/21-0
ABAIXADOR DE BARRA LOTE INU466 VAL ANVISA: 10231160207	ABAIXADOR DE BARRA KM BABY LOTE:INU704
ABAIXADOR DE BARRA LOTE:INU490	ABAIXADOR DE BARRA LOTE INU466 VAL ANVISA: 10231160207
AGULHA DE SUTURA	ABAIXADOR DE BARRA LOTE:INU490
AGULHA DE SUTURA ESI NS: 722 À 724/09	AGULHA DE SUTURA
AGULHA DE SUTURA ESI NS: 892 À 896/11	AGULHA DE SUTURA ESI NS: 722 À 724/09
ALICATE DOBRA PLACA OCCIPTAL LOTE:INU734	ALICATE DOBRA PLACA OCCIPTAL LOTE:INU734
ALICATE MODELADOR DE BARRA LOTE 1100 VAL ANVISA: 10231160207	ALICATE MODELADOR DE BARRA LOTE 1100 VAL ANVISA: 10231160207
ALICATE MODELADOR DE BARRA LOTE:INU219	ALICATE MODELADOR DE BARRA LOTE:INU219
APALPADOR DE PEDICULO CERVICAL LOTE:6101	APALPADOR DE PEDICULO CERVICAL LOTE:6101
CHAVE 2,5 PARA PARAFUSO E PORCA KM BABY LOTE:INU705	CHAVE 2,5 PARA PARAFUSO E PORCA KM BABY LOTE:INU705
CHAVE 3,5MM PARA CROSS LINK ARTICULADO LOTE INU309 VAL ANVISA: 10231160207	CHAVE 3,5MM PARA CROSS LINK ARTICULADO LOTE INU309 VAL ANVISA: 10231160207

CHAVE ANTI-ROTACAO CABECA DE PARAFUSO KM CTJ LOTE INU281 VAL ANVISA: 10231160207	CHAVE ANTI-ROTACAO CABECA DE PARAFUSO KM CTJ LOTE INU281 VAL ANVISA: 10231160207
CHAVE CANULADA 5.0 PARAF.CANUL. 7.0 RMS 80057410019 LF 3158/17 (Qt: 1.00)	CHAVE CANULADA 5.0 PARAF.CANUL. 7.0 RMS 80057410019 LF 3158/17 (Qt: 1.00)
CHAVE HEXAGONAL 3.5 RMS 80057410003 LF 3543/17 (Qt: 1.00)	CHAVE HEXAGONAL 3.5 RMS 80057410003 LF 3543/17 (Qt: 1.00)
CHAVE HEXAGONAL CM PINCA 2,5MM LOTE:INU411	CHAVE HEXAGONAL CM PINCA 2,5MM LOTE:INU411
CHAVE PARA PARAFUSO MONOAXIAL KM CTJ LOTE INU341 VAL ANVISA: 10231160207	CHAVE PARA PARAFUSO MONOAXIAL KM CTJ LOTE INU341 VAL ANVISA: 10231160207
CHAVE PARA PARAFUSO MONOAXIAL KM/CTJ LOTE:INU341	CHAVE PARA PARAFUSO MONOAXIAL KM/CTJ LOTE:INU341
CHAVE PARA PARAFUSO POLIAXIAL KM/CTJ LOTE:INU433	CHAVE PARA PARAFUSO POLIAXIAL KM/CTJ LOTE:INU433
CHAVE PARA PARAFUSO TORX LOTE INU512 VAL ANVISA: 10231160207	CHAVE PARA PARAFUSO TORX LOTE INU512 VAL ANVISA: 10231160207
CHAVE PARA PORCA KM CTJ LOTE INU239 VAL ANVISA: 10231160207	CHAVE PARA PORCA KM CTJ LOTE INU239 VAL ANVISA: 10231160207
CHAVE PARA PORCA KM LOTE INU265 VAL ANVISA: 10231160207	CHAVE PARA PORCA KM LOTE INU265 VAL ANVISA: 10231160207
CHAVE PARA PORCA KM/CTJ LOTE:INU239	CHAVE PARA PORCA KM/CTJ LOTE:INU239
CHAVE PARA SEGURAR GANCHO KM BABY LOTE:INU714	CHAVE PARA SEGURAR GANCHO KM BABY LOTE:INU714
CONJUNTO DE MATERIAL CIRURGICO	CONJUNTO DE MATERIAL CIRURGICO
CONTAINER PARA KM BABY - IMPLANTES E INSTRUMENTOS LOTE:0055	CONTAINER PARA KM BABY - IMPLANTES E INSTRUMENTOS LOTE:0055
CONTAINER PARA KM/CTJ IMPLANTES LOTE 0101 VAL ANVISA: 10231160207	CONTAINER PARA KM/CTJ IMPLANTES LOTE 0101 VAL ANVISA: 10231160207
CONTAINER PARA KM/CTJ IMPLANTES LOTE:0031	CONTAINER PARA KM/CTJ IMPLANTES LOTE:0031
CONTAINER PARA KM/CTJ INSTRUMENTOS LOTE:0101	CONTAINER PARA KM/CTJ INSTRUMENTOS LOTE:0101
CORTADOR DINAMICO	CORTADOR DINAMICO
CORTADOR PARA HASTE FLEXIVEL	CORTADOR PARA HASTE FLEXIVEL
COTAINER PARA KM CTJ INSTRUMENTAIS LOTE 0030 VAL ANVISA: 10231160207	COTAINER PARA KM CTJ INSTRUMENTAIS LOTE 0030 VAL ANVISA: 10231160207
CX ESTERILIZACAO INSTRUMENTAIS HASTE FLEXIVEL	CX ESTERILIZACAO INSTRUMENTAIS HASTE FLEXIVEL
CX ESTERILIZACAO INSTRUMENTAIS MINI HASTE FLEXIVEL	CX ESTERILIZACAO INSTRUMENTAIS MINI HASTE FLEXIVEL
DERROTADOR DE BARRA LOTE 1400 VAL ANVISA: 10231160207	DERROTADOR DE BARRA LOTE 1400 VAL ANVISA: 10231160207
DERROTADOR DE BARRA LOTE:1400	DERROTADOR DE BARRA LOTE:1400
EQUIPO ARTROSCOPIA EXXOFLOW 2 VIAS RE	EQUIPO ARTROSCOPIA EXXOFLOW 2 VIAS RE
EQUIPO ARTROSCOPIA EXXOFLOW 2 VIAS ST	EQUIPO ARTROSCOPIA EXXOFLOW 2 VIAS ST
EQUIPO DE IRRIGACAO RZ PUMP STK	EQUIPO DE IRRIGACAO RZ PUMP STK
EQUIPO DE IRRIGACAO TIPO PERFURADOR	EQUIPO DE IRRIGACAO TIPO PERFURADOR
EQUIPO DE IRRIGACAO TIPO PERFURADOR - 2 VIAS RZ NS: 3273 A 3276/11	EQUIPO DE IRRIGACAO TIPO PERFURADOR - 2 VIAS RZ NS: 3273 A 3276/11

O processo acima teve Recurso Voluntário parcialmente provido, pela exclusão do item EQUIPO CIRCULAÇÃO ASSISTIDA EXOFLOW, em que foi lançado o imposto por saídas tributadas como não tributadas e aqui cobra-se antecipação parcial dos mesmos itens.

Vejamos o fundamento da exclusão do item acima citado:

*EQUIPO ARTROSCOPIA EXXOFLOW 2 VIAS, NCM 90189099 - segundo o site biotekimplants, é usado na irrigação para artroscopia, e é projetado para ser acoplado a equipamentos que proporcionem distensão e irrigação da área a ser tratada. O site da ANVISA descreve o mesmo produto e diz se tratar de **EQUIPO CIRCULAÇÃO ASSISTIDA PARA ARTROSCOPIA EXXOFLOW**.*

*No Anexo 1 do Convênio 01/99, o mesmo código NCM aponta o **CONJUNTO DE CIRCULAÇÃO ASSISTIDA**, que uma pesquisa demonstra ser gênero, pois existem vários conjuntos de circulação assistida, inclusive para transporte de sangue, diálise, etc. Entendo que no caso EQUIPO CIRCULAÇÃO ASSISTIDA PARA ARTROSCOPIA, é espécie, por possuir a mesma NCM que está no convênio.*

*Como disse a recorrente, não é admissível o entendimento de que a isenção para ser validada necessite que a descrição dos produtos beneficiados **seja exatamente igual às contidas no citado convênio** pois de fato as mercadorias quase sempre saem com uma descrição específica, que não necessariamente é exatamente igual ao citado na norma isentiva. O mesmo ocorre para os equipamentos de irrigação para artroscopia SETORMED, sendo este apenas o nome do fabricante acrescentado ao produto.*

Como existem diversos equipamentos para circulação assistida, e o convênio não restringiu, adotando uma descrição genérica, há de se admitir que qualquer destinação do equipamento seja para, coração, rins, ou de natureza ortopédica, se aplica, do contrário, como todos os equipamentos de circulação assistida saem com uma descrição complementar, a que se destina, seria possível elucubrar que todos os itens com a descrição

CONJUNTO DE CIRCULAÇÃO ASSISTIDA fossem tributados, até porque *CONJUNTO* e *EQUIPAMENTO* por si, já são palavras diferentes, embora de significado similar, devendo o destinatário da norma fazer uma interpretação com o mínimo de razoabilidade para realizar o objetivo do legislador.

Assim, bastaria que o item CONJUNTO DE CIRCULAÇÃO ASSISTIDA, exatamente como está na norma, fosse descrito na nota fiscal como CONJUNTO DE CIRCULAÇÃO ASSISTIDA PARA HEMODIÁLISE, ou mesmo se acrescentasse um nome da marca como CONJUNTO DE CIRCULAÇÃO ASSISTIDA SETORMED, não faria qualquer sentido se excluir do benefício só por não corresponder exatamente ao que se encontra no convênio. Assim, excludo este item do lançamento.

A jurisprudência deste Conselho é farta quanto à impossibilidade de se lançar a antecipação parcial, quando nas saídas subsequentes ocorre a tributação normal. No caso, não ocorreu recolhimento pelas saídas de forma espontânea, mas foi lançado em Auto de Infração já transitado em julgado neste Conselho, e a manutenção da antecipação parcial implica em “*bis in idem*” que é a repetição (nesse caso parcial) sobre o mesmo fato jurídico tributado, uma vez que o contribuinte tem direito ao crédito pelo pagamento das antecipações parciais na apuração do imposto.

Manter integralmente este lançamento, implica em exceder o *quantum* tributário a pagar, por não se considerar que o imposto foi integralmente lançado em outro Auto de Infração. Abaixo, reproduzo trecho da Representação da PGE/PROFIS no sentido de acatar uma proposta de conversão do débito em penalidade de antecipação parcial lançada tendo havido as saídas tributadas:

PROCESSO - A. I. Nº 206825.0045/09-5 RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECORRIDO - BAHIA ALUMÍNIO COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE PERFIS E LAMINADOS LTDA. RECURSO - REPRESENTAÇÃO DA PGE/PROFIS ORIGEM - INFRAZ ATACADO INTERNET - PUBLICAÇÃO: 28/12/2017 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0454-12/17 EMENTA: ICMS. EXCLUSÃO PARCIAL DE DÉBITO. INFRAÇÃO 2. Representação proposta pela PGE/PROFIS, com base no art. 136, § 2º, da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e no art. 113, § 5º, I, do RPAF/99, para efeito de exclusão da exigência de imposto devido a título de antecipação parcial e conversão do débito em multa. Penalidade aplicada sobre o valor residual da infração em razão das reduções de processadas nas etapas anteriores de julgamento. Representação ACOLHIDA. Decisão unânime.

RELATÓRIO Trata-se de Representação da PGE/PROFIS, com fundamento no art. 136, § 2º, da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e no art. 113, § 5º, I, do RPAF/99, exercido por este órgão, que através do Parecer subscrito pela ilustre Procurador do Estado, Dr. José Augusto Martins Junior, às fls. 2206/2207v dos autos, com anuência da Procuradora Assistente Dr.ª Rosana Maciel Bittencourt Passos. No caso em exame o contribuinte ingressou com o Pedido de Controle da Legalidade, às fls. 2155/22166 dos autos. O inconformismo da requerente restringe-se à decisão proferida para a infração 02 que trata da “Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização.”

Acrescentou que no caso concreto restou demonstrado que o ICMS antecipação parcial não foi recolhido na etapa de entrada das mercadorias, porém o imposto foi devidamente apurado e pago por ocasião das vendas subsequentes das mercadorias, no prazo determinado na legislação.

(...)

VOTO Posiciono-me no sentido de acolher a Representação sob apreciação, considerando que no caso concreto restou comprovado nos autos que o sujeito passivo recolheu os valores que remanesceram na autuação, no importe de R\$ 92.108,67, relativamente ao ICMS exigido no item 02 do Auto de Infração a título de antecipação parcial. Os recolhimentos foram efetuados por ocasião das saídas subsequentes das mercadorias adquiridas para fins de comercialização.

Tolstoi Seara Nolasco - Relator

Assim posto, após efetuar correção do item excluído no auto anterior e também neste, e a correspondente aplicação da multa, temos o seguinte resultado julgado:

INFRAÇÃO 01:

MÊS/ANO	LNÇAMENTO ORIGINAL	APÓS JULGAMENTO 2ª INSTÂNCIA	MULTA 60%
jan/16	274,05	104,4	62,64
mar/16	378,65	196	117,60
abr/16	167,5	167,5	100,50
mai/16	811,91	410,08	246,05

jun/16	1.493,55	1.493,55	896,13
jul/16	878,7	878,7	527,22
ago/16	3.045,15	3.045,15	1.827,09
set/16	543,74	415,88	249,53
out/16	1.368,47	875,32	525,19
nov/16	1.291,96	981,45	588,87
jun/17	28.964,59	28.964,59	17.378,75
jul/17	85,68	85,68	51,41
ago/17	321,3	321,3	192,78
set/17	235,62	235,62	141,37
out/17	184,62	184,62	110,77
nov/17	428,4	428,4	257,04
dez/17	107,68	107,68	64,61
jan/18	385,86	385,86	231,52
fev/18	299,88	299,88	179,93
mar/18	365,88	365,88	219,53
abr/18	278,46	278,46	167,08
mai/18	728,28	728,28	436,97
jun/18	407,7	407,7	244,62
jul/18	306,54	306,54	183,92
ago/18	514,82	514,82	308,89
set/18	342,72	342,72	205,63
out/18	257,04	257,04	154,22
nov/18	237,6	237,6	142,56
dez/18	594	594	356,40
TOTAL	45.300,35	43.614,70	26.168,82

Quanto à infração 02, constato que de fato as notas fiscais de entrada, fls. 111 e 114, n^{os} 175 e 176 e se reportam no campo das informações complementares às notas de saídas de n^{os} 159 e 160 e foram emitidas em 22.11.2017 com às mesmas mercadorias, comprovando que não houve a aquisição e comercialização.

Assim, o lançamento do mês de outubro de 2017, de R\$27.472,13 fica mesmo reduzido a apenas R\$ 144,00, sendo este decorrente de outra Nota Fiscal, N^o 48312, não elidida, conforme alegado no Recurso Voluntário.

Na infração 2 o valor do imposto fica reduzido parcialmente valor de R\$5.517,06, mas com as mesmas considerações da infração 1, com a aplicação apenas da multa, pelo descumprimento da obrigação acessória (pagar tempestivamente o ICMS antecipação parcial) no valor de R\$3.310,25) de forma a se evitar o *bis in idem*.

INFRAÇÃO 2

MÊS	IMPOSTO	MULTA 60%
jan/16	218,59	131,15
abr/16	206,54	123,92
mai/16	17,46	10,48
jul/16	25,79	15,47
ago/16	356,28	213,77
set/16	216,00	129,60
jan/17	700,92	420,55
fev/17	90,96	54,58
mar/17	273,01	163,81
abr/17	715,55	429,33
mai/17	765,12	459,07
jun/17	171,00	102,60
ago/17	35,20	21,12
out/17	144,00	86,40
nov/17	324,00	194,40
dez/17	499,86	299,92
jan/18	78,45	47,07
fev/18	228,35	137,01
abr/18	450,00	270,00
TOTAL	5.517,08	3.310,25

Face ao exposto voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, excluindo-se o imposto lançado, remanescendo apenas a multa após a correção dos erros materiais apontados no julgamento.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à decadência parcial)

Com o devido respeito, divirjo do Relator quanto à decadência arguida nos autos.

A natureza da obrigação inadimplida (se principal ou acessória) não influencia a contagem do prazo decadencial, até mesmo porque derivam do mesmo fato gerador que é o marco para a sua aferição, em regra. Como venho me manifestando reiteradas vezes, não parece ter sentido a distinção da natureza da obrigação ou mesmo realizar a segregação das operações realizadas pelo contribuinte (diferenciando aquelas “declaradas” das “não declaradas”) para definir o prazo para que se perfectibilize a perda do direito ao lançamento. Os tributos sujeitos ao lançamento por homologação se subordinam ao art. 150 do CTN, em regra, sem distinção quanto à natureza principal ou acessória da obrigação que deles surge.

E, se admitida que a homologação tácita é da *atividade da pessoa jurídica*, não há justificativa para diferenciar operações declaradas de não declaradas. Afinal, se os seus efeitos somente pudessem recair sobre aquilo que foi informado, ainda que o pagamento fosse parcial, não haveria sequer razão para cogitar de decadência, pois tributo declarado é crédito tributário constituído (art. 129-A do COTEB c.c. art. 54-A do RPAF/BA e Súmula nº 436 do STJ), que se sujeita à *prescrição* e não à *decadência*, e, aquilo que foi recolhido, tem por consequência a extinção do crédito correspondente, na forma do art. 156, I do CTN.

O ato que constitui o crédito (*confissão de dívida* ou *lançamento*), assim, fulmina o prazo decadencial, dando início ao da prescrição. A homologação, por sua vez, é a condição resolutória (art. 150, § 1º do CTN) que promove a extinção do crédito tributário em razão do pagamento (art. 156, I do CTN) ou pela decadência (art. 156, V do CTN), quando concretizada em sua modalidade tácita. É como entende o STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ. DÉBITO FISCAL. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PENDENTES DE HOMOLOGAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS SUCUMBENCIAIS. SUCUMBÊNCIA MÍNIMA. REVISÃO DO CONJUNTO PROBATÓRIO DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 7/STJ. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO. 1. O entendimento deste Superior Tribunal é o de que a extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. (...) (AgInt no REsp 1788414/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/06/2019, DJe 18/06/2019)

Nas condições resolutórias, diferentemente das condições suspensivas, o fato gerador é considerado perfeito e acabado quando é praticado, conforme art. 117 do CTN:

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Por este motivo que a homologação independe até mesmo de qualquer ato administrativo, pois, sua forma tácita decorre precisamente da inércia do Fisco. Porém, cabe lembrar que o pressuposto para o *pagamento* é a existência de um *crédito tributário*, o que significa que sua *constituição*, pela *confissão* ou pelo *lançamento*, necessariamente ocorre em momento anterior.

Logo, é a *entrega da declaração* que proporciona a ciência da atividade, autorizando o exercício da fiscalização, independentemente até mesmo do seu conteúdo. Afinal, a entrega de uma “declaração zerada” também inicia o prazo de decadência, já que se trata de situação completamente diferente da *ausência de qualquer declaração*.

Seguindo o mesmo raciocínio, não restam dúvidas de que a aplicação do art. 173, I do CTN, para tributos sujeitos a lançamento por homologação, somente é viável quando não há *entrega de*

declaração, a princípio, pois, nestes casos, não se pode considerar a autoridade administrativa ciente de qualquer atividade exercida pelo sujeito passivo, no âmbito de sua competência.

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;

A possibilidade de contar o prazo em momento distinto do fato gerador acaba refletindo medida excepcional, nestes tributos, que somente se justifica, como se vê no dispositivo acima transcrito, porque, embora pudesse o crédito ser constituído no momento da sua ocorrência, por desconhecimento da atividade pelo Fisco, o ato administrativo competente não pode ser efetivado, o que contrasta com as hipóteses de entrega de declaração, pois, não há dúvidas de que a partir de então já se conhece alguma atividade ou já se encontra constituído algum crédito.

Contudo, no âmbito da matéria enfrentada pelo STJ, somente nos parece válido reconhecer a aplicação do inciso I do art. 173 do CTN nas hipóteses de falta de entrega de informações fiscais. Malgrado esse entendimento possa não ter ficado explícito no enunciado nº 555 da Súmula, em acórdãos posteriores a Corte teve a oportunidade de esclarecer o que decidiu, conforme aresto a seguir transcrito, com nossos grifos:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DECADÊNCIA. PAGAMENTO PARCIAL CONSIGNADO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. PREMISSA FÁTICA EXPRESSA NO ACÓRDÃO. AFASTAMENTO DA SÚMULA Nº 7 DO STJ. AFASTAMENTO DO RESP Nº 973.733/SC. IPI. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. **DECADÊNCIA DAS DIFERENÇAS NÃO DECLARADAS. TERMO A QUO EM CASO DE PAGAMENTO PARCIAL. FATO GERADOR. CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINTO PELA DECADÊNCIA.**1. Adotando-se a premissa fática do caso concreto, expressamente ventilada no voto vencedor do acórdão recorrido - o que afasta a incidência da Súmula nº 7 do STJ -, **é de se reconhecer que, havendo pagamento parcial, a decadência para constituir a diferença não declarada e não integrante do pagamento parcial tem como termo a quo a data do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, não se aplicando o entendimento fixado na Súmula nº 555 do STJ e no REsp nº 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/9/2009, segundo o qual o prazo decadencial segue o disposto no art. 173, I, do CTN quando, a despeito da previsão legal, não há pagamento antecipado em caso de tributo sujeito a lançamento por homologação.**2. Na hipótese dos autos, os fatos geradores ocorreram no período de fevereiro e março de 2002, de modo que o lançamento de ofício realizado em 25 de junho de 2007 extrapolou o prazo de 5 anos contados dos fatos geradores, estando o crédito tributário extinto pela decadência.3. Agravo interno não provido. (AgInt no AgInt no AREsp 1229609/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/10/2018, DJe 24/10/2018)*

Até mesmo o adimplemento do tributo mediante a utilização de crédito considerado indevido se sujeita ao § 4º do art. 150 do CTN, por equivaler a recolhimento a menor, conforme o seguinte julgado por nós destacado:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PAGAMENTO A MENOR. CREDITAMENTO INDEVIDO. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. MULTA DO ART. 1.026 DO CPC. APLICAÇÃO NÃO ADEQUADA NA ESPÉCIE. (...) III - **Esta corte consolidou posicionamento segundo o qual, para efeito de decadência do direito de lançamento do crédito tributário, o creditamento indevido equipara-se a pagamento a menor, fazendo incidir o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.** (...) (AgInt no REsp 1842061/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2019, DJe 18/12/2019)*

O raciocínio é coerente, pois, a entrega de declaração dispara a contagem do prazo de homologação tácita não apenas do que informa, como também das operações omitidas, embora realizadas, porque, o que já foi objeto de pagamento antecipado, não depende de ato comissivo para ser confirmado, pois representa débito confessado e adimplido, situação que não muda em razão de existir ou não omissão. Observe-se, por exemplo, que a eventual desconformidade na declaração entregue não permite que se promova o lançamento correspondente ao montante que já foi pago, resultando na extinção parcial do débito, ainda que não “homologado expressamente”.

O que foi declarado, por sua vez, ainda que sem o respectivo pagamento, constitui definitivamente o crédito tributário, de modo a não mais se falar em decadência. Quanto aos créditos fiscais, a própria hipótese de sua apropriação e/ou utilização dependem da existência de

escrituração, inclusive quando indevidos, uma vez que não podem ser gerados por operações não declaradas as quais, da mesma forma, são imprestáveis para constituir débito passível de compensação.

Dito de outro modo, a homologação do lançamento, sobretudo em sua modalidade “tácita”, não se restringe ao que já foi recolhido. Caso contrário, a própria condição resolutória perderia sua função, pois, tem como finalidade a verificação da regularidade do que foi apurado, declarado e eventualmente recolhido pelo contribuinte. Se, ao invés disso, fosse apenas “carimbar” os acertos daquilo que foi apurado e declarado, sem verificar a conformidade das informações prestadas com as efetivamente realizadas, não haveria qualquer necessidade da sua existência, pois, o que foi declarado e recolhido antecipadamente se considera quitado e o não recolhido, embora declarado, é débito confessado, vencido e não pago, situações jurídicas que não dependem da homologação para surgir e não comportam mais o exame da decadência.

Reforça esse pensamento a própria existência de uma modalidade tácita da homologação, por expor que a condição é estabelecida também como um dever do Fisco de praticar os atos que lhe competem no mesmo prazo, sob pena de convalidá-los automaticamente pela inércia. Mas, não há necessidade de condicionar o débito espontaneamente confessado a uma conduta da administração, o que implica a necessidade de se dar o alcance amplo à homologação do lançamento, para abarcar as operações não incluídas na declaração entregue, e não o restringir, ou seja, *considerando a sua atividade com um todo*, sob pena de esvaziar sua própria razão de existir.

Assim, divirjo do Ilmo. Relator, para dar Provimento Parcial ao recurso para reconhecer a decadência de todos os créditos lançados cujo fato gerador ocorreu mais de cinco antes da data da ciência do contribuinte (06/07/2021), ou seja, as cobranças relativas às competências anteriores a julho de 2021.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298945.0023/21-4**, lavrado contra **ETTINGER EQUIPAMENTOS MÉDICOS LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de multa percentual no valor de **R\$29.479,07**, prevista no art. 42, II, “d”, § 1º da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Decadência) – Conselheiros: Ildemar José Landin, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Decadência) – Conselheiros(as): Anderson Ítalo Pereira, Valdirene Pinto Lima e Evalda de Brito Gonçalves.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de maio de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DIVERGENTE
(Decadência)

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS