13

Nicolia de Souza Duart
Mat. 226.514-A

Processo nº 30/60.118/11
Hospital Oftalmológico Santa Beatriz Ltda.
Alameda São Boaventura 586 Fonseca Niterói
Auto de Infração nº 00.109, de 26 de abril de 2011.
Inscrição Municipal nº 002991-8.

Recebido o processo para a continuação ao parecer iniciado, nas folhas 43 a 44, desta Representação Fazendária, as quais se integram a esta parte final – em retorno de diligências ***à Superintendência de Fiscalização, conforme folhas 46 a 49, assim como, à Superintendência Jurídica - em 02.10.2014 – por iniciativa do Subsecretário de Administração e Gestão Fazendária, conforme folhas 52 a 70***, temos a informar que se trata de cobrança de ***diferença*** de recolhimento de imposto sobre serviços, referente às receitas de serviços prestados de atendimentos hospitalares e de clínicas, ***no período de janeiro a março de 2010.***

Cinge-se a controvérsia ao procedimento do recorrente ter aplicado à alíquota benéfica, de ISS, de 2 % sobre ***todas as suas receitas de serviços*** , quando – entende o agente fiscal, sendo acompanhado pela decisão de 1ª. Instância – que a citada alíquota somente seria aplicada às receitas provenientes de ***serviços prestados a pacientes em procedimentos cirúrgicos ou internados em hospitais.***

Às receitas ***provenientes de serviços prestados a atendimentos ambulatoriais ou consultas*** deveria ser aplicada a alíquota de 3%.

Não havendo à recorrente separado – na sua Contabilidade Contábil e Fiscal – as duas espécies de receitas, e, amparado, no inciso II, do art. 79, da Lei nº 2.597, de 30.09.2008 (CTMN), o qual tem a seguinte dicção:

> Art. 79 - Se no local do estabelecimento, ou em seus depósitos ou em outras dependências, ***forem exercidas atividades diferentes, sujeitas a mais de uma forma de tributação,*** deverão ser observadas as seguintes regras:
> I - se uma das atividades for tributada de acordo com o movimento econômico e a outra com o imposto fixo, e se na escrita não estiverem separadas as operações das duas, o imposto relativo à primeira atividade será apurado com base no movimento econômico total, sendo devido, além disso, o imposto fixo relativo à segunda; e
> II - ***no caso de atividades tributadas com alíquotas diferentes ou sobre o movimento econômico total ou com dedução, e se na escrita não estiverem separadas as operações por atividades, ficarão as mesmas, em sua totalidade, sujeitas à alíquota mais elevada, que incidirá sobre o movimento econômico total.***

30/60118/11

Nicéia de Souza Duarte
Mat. 226.514-9

O agente fiscal fez incidir a alíquota de 3% sobre ***receita total do recorrente***, ***presumivelmente dos dois tipos de serviços***, descontando-se os valores já recolhidos, resultando na cobrança da diferença através do auto de infração em questão.

Em forma recursal, insiste a recorrente – ***sem se opor ao mérito*** – na informação de base de cálculo mensal diferente daquela apresentada no auto de infração, sem, contudo, anexar à documentação necessária àquela comprovação, apesar de afirmar ter juntada na preliminar às notas fiscais que comprovariam o alegado.

Há de merecer comentários, ainda neste relatório, sobre **a fundamentação relacionada à solicitação de diligências** promovida, com requerimento ao Presidente do Conselho de Contribuintes, por este Representante da Fazenda à Superintendência da Fiscalização, ***a qual*** – com base no ***profícuo*** parecer da Superintendência Jurídica, as folhas 52 a 70 – ***foi afastada***.

Sabemos que – na legislação contemporânea municipal, do Município de Niterói – ***o art. 65, da Lei nº 2.597, 30.09.2008 (CTMN), alterado pelo art. 1º, da Lei nº 2.628, de 30.12.2008***, dita a regra de incidência do ISS sobre a prestação de serviços (esses constantes, no Anexo III) ***efetivamente realizados***, no território do Município de Niterói , por pessoa física ou jurídica domiciliada ou não no Município de Niterói, ***mesmo que não constitua a sua atividade preponderante. Inclusive, a previsão de incidência sobre a importação de serviços.***

Então, de modo esclarecedor, qualquer ***serviço prestado ou tomado, inclusive o importado,*** que esteja relacionado, no Anexo III, se subsome a incidência do ISS.

Há de se opor à autoridade administrativa fiscal o rígido atendimento – dentro da instabilidade que as circunstâncias oferecem - ao art. 142, do Código Tributário Nacional:

> **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.

E, de forma de presunção [1] absoluta, entendida essa como norma de fundo, a legislação local – através do artigo 79 - citado anteriormente, autoriza a incidência

pela maior alíquota quando atividades diferentes são realizadas na mesma dependência do contribuinte - desde que na escrita fiscal ou contábil – não haja a separação dos registros por atividade.

Ora, às presunções absolutas [2] nada tem a ver com matéria probatória. Trazem, sim, regras de direito material. Não se busca por intermédio delas, provar-se através de um indício, a existência de um fato desconhecido, como se dá com as presunções legais relativas.

Aparentemente, o entendimento – deve-se notar – não dispensa à aplicação do art. 142, do CTN. Ou seja, ***verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente***. Melhor dizendo: à possibilidade legal de se fazer a incidência pela maior alíquota, não afasta a obrigatoriedade de se comprovar a ocorrência da atividade ***preponderante*** corresponde àquela alíquota, ***de forma direta ou indireta***.

Ora, e – também – certificar-se – através do exame documental - ***da inexistência de quaisquer outras prestações de serviços contabilizadas, mas*** não conectadas à atividade ou atividades exercidas ***preponderantemente***, principalmente, ***se aquelas tiverem alíquotas mais elevadas do que as supostamente autuadas.***

A excepcionalidade da autuação ***pelo todo da receita*** – nestes casos – ainda que de procedência legal – ***há de exigir, sim, a comprovação da ocorrência do fato gerador preponderante***, pois, do contrário, teríamos a necessidade da desclassificação da escrita contábil, junto com a motivação para tal, com a consequente apuração pelo método (indireto) do arbitramento, conforme está determinado (não sendo facultativo ao agente fiscal a sua adoção) , ***no inciso I, do artigo 82, da Lei nº 2.597/08 (CTMN)***.

Art. 82. *O valor da base de cálculo do imposto* ***será objeto de arbitramento*** *quando constatada pela fiscalização qualquer das seguintes hipóteses:*

I - se o contribuinte ou responsável, nos casos previstos por lei, não possuir ou deixar de exibir, aos agentes do Fisco, os elementos necessários à comprovação da exatidão do valor das operações realizadas;

II - nos casos de perda, extravio ou inutilização de livros ou documentos fiscais, quando não for possível a reconstituição da documentação fiscal no prazo fixado pela autoridade competente;

III - serem omissos, ou, pela inobservância das formalidades extrínsecas ou intrínsecas, não merecerem fé os livros ou os documentos fiscais ou comerciais exibidos ou emitidos pelos sujeitos passivos ou terceiros legalmente obrigados;

IV - não prestar o contribuinte ou responsável, nos casos previstos por lei, após regularmente intimado, os esclarecimentos exigidos pela fiscalização ou prestar esclarecimentos insuficientes ou que não mereçam fé, por inverossímeis ou falsos;

V - existência de atos qualificados em lei como crimes ou contravenções ou que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação, atos esses evidenciados pelo exame de livros e documentos do contribuinte ou responsável, nos casos previstos por lei, ou apurados por qualsquer meios diretos ou indiretos de verificação;

VI - exercício de qualquer atividade que implique realização de operação tributável, sem se encontrar o contribuinte devidamente inscrito na repartição fiscal competente;
VII - prática de subfaturamento ou contratação de serviços por valores abaixo dos preços de mercado;
VIII - flagrante insuficiência do imposto pago face ao volume dos serviços prestados;
IX - serviços prestados sem determinação de preços ou a título de cortesia;
§1° - O arbitramento referir-se-á, exclusivamente, aos fatos geradores ocorridos no período em que se verificarem os pressupostos mencionados nos incisos deste artigo, e cessará após o contribuinte sanar as irregularidades que motivarem a aplicação do mesmo.
§2° - Será aplicada à base de cálculo apurada a alíquota correspondente à atividade de prestação de serviços exercida pelo contribuinte.
§3° - No caso de serem exercidas pelo contribuinte, atividades sujeitas a alíquotas diferentes, será aplicada a alíquota maior à base de cálculo apurada no arbitramento.

De fácil compreensão, devemos destacar que a ausência de normas regulamentares da fiscalização para enfrentar tais circunstâncias, leva os procedimentos de fiscalização à interpretação subjetiva do agente.

Prima face – na distribuição do ônus objetivo da prova no processo administrativo – não é de se excluir a apresentação das provas hábeis a fundamentar os interesses opostos, caso em que importa saber quem responderá pela falta. Para Enrico Allori [Op. citada pg. 26](3) cabe ao Fisco provar a integralidade da situação jurídica base, aquela que dá nascimento ao crédito tributário, ***ônus que não é eliminado nem pela presunção de legitimidade do lançamento***.

Tal ônus, segundo Allorio, radica na própria ideia de justiça tributária, cuja concretização é o escopo do Fisco. A Justiça tributária impõe à exata e efetiva aplicação das normas tributárias, combatendo-se a evasão e a elisão, mas sem a exigência do tributo nos casos ou em montantes em que ele não seja devido.

Para – Jarach (4) – à Administração cabe demonstrar que ***os elementos de provas fornecidos pelo contribuinte não são confiáveis***. Também, incumbe a ela, Administração, ***a prova da impossibilidade da determinação do tributo sobre base certa***, ou seja, da necessidade de utilização de indícios.

Assim, a busca da verdade material não significa seja indispensável chegar a um estado de certeza absoluta a respeito da configuração do fato jurídico tributário. Mas, por outro lado, ***implica certo esgotamento de possibilidades em concorrência de materialidade***, ou seja, um esforço efetivo para a caracterização da riqueza tributável. Ela não impede a utilização de indícios, mas força o administrador a não se contentar com eles facilmente.

O recurso à prova indiciária só é legítimo quando houver uma razoável (no sentido proporcional aos objetivos visados), mas não exauriente , pesquisas das

30/6011/11 Mat. 226.514-3

provas diretas. Desta forma, o lançamento com base em indícios pode ser derrubado não porque os indícios não sejam confiáveis, e até pode ser esse o caso, mas porque restou demonstrado que o Fisco desprezou, sem qualquer motivação ou com motivação insuficiente, provas diretas que estavam ao seu alcance.

Na doutrina pátria, Paulo Celso B. Bonilha, aplica ao Direito Tributário a regra geral da divisão do ônus, qual seja, a de que sua repartição decorre da relação substancial, do interesse na afirmação do fato. Assim, o ônus dos fatos constitutivos da obrigação tributária recai sobre o ente tributante; o ônus dos fatos extintivos, suspensivos ou impeditivos, sobre o contribuinte.

Quanto ao comportamento do contribuinte, não exime ele, o Fisco, do dever da prova. Ao Fisco cabe o dever de provar os fatos jurídicos tributários, ***cuja ocorrência*** ou ***real magnitude*** é omitida. No que concerne ao ônus da prova da existência de fatos que têm a ver com a extinção ou suspensão do crédito tributário, cabe ele ao contribuinte.

Deixando de lado as linhas gerais do problema, vale destacar algumas questões específicas estudadas pela doutrina.

O ordenamento brasileiro não tem regra geral sobre a divisão do ônus da prova no processo administrativo.

Feito esse breve relato de opiniões, procuraremos agrupar os principiais pontos de interesse à nossa exposição.

No § 1º, do art. 33, do Decreto nº 10.487/2009, do Município de Niterói, decreto esse que define as normas e procedimentos relativos ao processo administrativo-tributário, temos:

> §1º. À Fazenda Municipal cabe o ônus da prova de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e, ao impugnante, o ônus da prova de extinção ou de exclusão do crédito exigido.

Não há dúvidas de que é do Fisco o ônus (mais que ônus, na verdade dever) da prova da existência dos elementos que constituem a obrigação tributária. Ônus que não é alterado pelo comportamento do contribuinte, mesmo quando esse se recusa a prestar informações sobre o fato jurídico tributário. É claro, repita-se, que a ocultação de dados relevantes, além de, por si só, já ser um indício de sonegação, também é uma das justificativas para que a Administração valha-se de provas indiciárias.

No que respeita à utilização de indícios, ou à opção pelo lançamento por estimativa/arbitramento também tem o Fisco o ônus de provar a impossibilidade (relativa, não absoluta) de recurso à prova direta, seja porque ela não foi encontrada (e aqui pesa a omissão do contribuinte) seja porque ela não é digna de confiança (e, então, o Fisco deverá mostrar o porquê). Se o método indireto de apuração, por força da capacidade contributiva e da busca da verdade material, é subsidiário, cabe ao Fisco provar a configuração dos pressupostos que autorizam a sua utilização, um dos quais é a impossibilidade da utilização do método direto.

Não concordamos, por outro lado, em vista dos princípios examinados com a ideia de que, sendo omisso o contribuinte, a ele cabe o ônus de provar que os indícios utilizados pelo Fisco não são aptos a demonstrar a existência do fato jurídico tributário. A prova da verossimilhança dos indícios, de que eles levam à riqueza tributável, continua sendo do Fisco. E a apresentação de contratos de serviços , como forma de indícios, parece-nos frágeis, já que representam somente negócios jurídicos. ***No cotejamento dos indícios, a prova do pagamento daqueles serviços prestados se mostra mais forte do que o simples contrato.***

Ainda, no que concerne à distribuição do ônus da prova, dois problemas merecem análise: **a)** a aplicação, em Direito Tributário, de uma regra de ***in dubio*** (favorecendo ao contribuinte), e, **b)** a presunção de legitimidade dos atos administrativos (que favorece ao Fisco).

Em Direito Tributário, a regra do ***in dúbio contra fiscum*** tem sido utilizada para se exigir um maior grau de força probatória dos indícios. Daí ser importante agregar substância àqueles.

A seu favor, temos Celso Antonio Bandeira de Melo [5], para quem num Estado de Direito, havendo dúvida, deve esta ser resolvida em favor do presumível infrator.

Para Paulo de Barros Carvalho, a regra provém do princípio da estrita tipicidade em Direito Tributário, do qual se extrai a consequência de que qualquer dúvida é suficiente para afastara tributação [6]

Passemos, agora, no extremo oposto, ao problema da presunção de legitimidade dos atos administrativos.

3960 12/11

Dispõem o **art. 204**, do CTN que **"a dívida regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída".** Seu parágrafo único estatui que a presunção é relativa e pode ser elidida por prova inequívoca, à cargo do sujeito passivo ou terceiro a que aproveite.

Apesar da letra do dispositivo, em sua inteligência não devemos ignorar o que já foi consignado a propósito dos princípios que informam o lançamento tributário, cujo descumprimento não pode ser minimizado com a simples inscrição do débito em dívida ativa. A presunção de legitimidade, em outras palavras, não pode funcionar como um atenuante dos deveres instrutórios do Fisco.

A presunção de legitimidade assenta-se no fato de que "os atos administrativos, pela qualidade do órgão do qual emanam, que é uma autoridade do Estado, pelas garantias que preveem e acompanham a sua emissão, contêm em si mesmos uma auto-atestação ***da sua conformidade com a lei***" (5)

A noção que vimos de reproduzir já nos permite afirmar que, ao invés de apresentar a contraprova de que não deve o tributo, ***basta ao contribuinte demonstrar que o ato administrativo não se ateve às exigências impostas para a sua emissão.***

Uma coisa é ter a presunção da legitimidade dos seus atos reconhecida; outra, é provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão.

Percebe-se, portanto, que a invocação da presunção de validade do lançamento tributário para atribuir ao contribuinte o ônus da prova em contrário é muitas vezes equivocada, uma vez que para que um ato goze dessa presunção é necessária à indicação concreta e individualizada do fato gerador.

E é neste ponto – que – no caso vertente – este representante, obviamente, usando dos seus valores de conhecimentos (longe de ser o dono da verdade) para se convencer, avaliou como razoáveis os pressupostos fáticos apresentados em autuação, pois – ainda que amparado nas prerrogativas do art. 79, da Lei nº 2.597/08 – entendia um vazio a ser complementado pelas diligências solicitadas.

Não há sequer ***uma*** demonstração de que ***a prestação preponderante autuada*** tenha sido realizada ou da impossibilidade para se obtê-la (juntada de cópia de notas fiscais com emissão de forma genérica ou cópia do Razão Contábil

da conta de Receita de Serviços consolidada), apesar de que - a acessória – para efeito de autuação – tenha sido – em tese – a prejudicada pela aplicação da alíquota maior. E devemos ressaltar que – neste caso – ***os valores totais*** lançados nas contas de receitas de serviços (s.m.j.) , e usados como base de cálculo do imposto, não teriam o condão de se transformarem em obrigações tributárias, ***por definição.***

Ocorre que à assistência jurídica promovida pelo requerimento de parecer da Superintendência Jurídica da Fazenda – ***ressalte-se de proficiência indiscutível*** - procedimento de cunho normal administrativo, sobre ***a procedência das diligências invocadas para adensar ao convencimento deste Representante Fazendário,*** inverteu o procedimento natural do desencadeamento do processo. Isto porque à interpretação dada à ***necessidade das diligências destoaram das reais motivações – deste representante - para requerê-las***. Posto que – indubitável que as provas em processo têm ***gradação*** de importância e aquelas solicitadas viriam a dar ***densidade, encorpar, etc., àquelas já apresentadas como definitivas e satisfatórias para a decisão de 1º. Instância***, as quais, ***ao ver deste representante, poderiam ser apuradas de maneira de fácil obtenção, satisfazendo a avaliação pertinente e subjetiva – não só deste representante –*** mas, também, se contrapondo de forma vigorosa ao reclamado pelo recorrente em grau de recurso.

De forma conclusiva, entendo que à possibilidade da juntada de prova do pagamento das consultas – informado pelas empresas operadoras de saúde – viriam a dar maior ***densidade*** àquelas já apresentadas, inclusive, em relação aos contratos de serviços apresentados, assim como, a constatação das chamadas para consultas em sites próprios.

Desta forma, entendo que ficou demonstrada – através do parecer da Superintendência Jurídica – ***neste caso*** – que ***a intensidade das provas seria satisfatória para a defesa*** não só administrativamente, mas, também, em Juízo, caso assim viesse acontecer.

É de suma importância deixar claro que o compartilhamento, ***neste caso***, aos resultados obtidos - ***dessa forma*** - demonstra a perfeita integração e respeito pelas funções específicas individualizadas de cada órgão da Secretaria da Fazenda.

Este é o relatório. Passamos ao parecer.

Quanto às alegadas divergências mensais na base de cálculo, a evidenciação daquelas sem a devida comprovação têm-se como não alegada.

Ao contribuinte caberia produzir provas que viessem a desconstituir os elementos coligidos pela ação fiscal, apresentando provas de fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito da Fazenda lançar o imposto, sendo insuficientes as informações contidas no recurso para atingir o necessário.

Não havendo – por mais que se possa ser interpretado assim - divergências entre o pugnado, ***brilhantemente***, pela Superintendência Jurídica e o assentado por este Representante Fazendário, já que demonstrado que os fundamentos se imbricam em convencimentos – apesar de dosagens diferentes – da validade jurídica das suficientes provas apresentadas no processo, quanto à procedência da autuação, é o parecer no sentido da manutenção da decisão de 1ª Instância, com os fundamentos nesta contidos.

Niterói, 24 de novembro de 2014.

Paulo Cesar Soares Gomes.
Representante da Fazenda

FONTES:

[1] "Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja à existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja à existência é provável". Becker, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário.2.Ed. São Paulo. Saraiva 1972 - 621pgs – pg. 462.

[2] "Presunção absoluta restringe-se à ***ratio legis***"- Surgik, Aloisio- Presunção absoluta e relativa (teoria da prova) – Saraiva – pg.398

[3]Enrico Allorio (1914-1994) Jurista Italiano.
Professor na Universidade de Pádua, da Universidade Católica de Milão e da Universidade de Milão, é o autor de obras fundamentais da teoria geral do direito, direito tributário e direito processual civil.

Obras Editadas

- **A decisão final no que diz respeito ao terceiro (1935)**
- **O juramento do partido (1937)**
- ***Imposto de Direito Processual (1942)***
- **Problemas de Direito (1957)**

[4] Dino Jarach (27 de Janeiro de 1915, Milão - 26 de março de 1996, Buenos Aires, Argentina) foi um advogado, professor, pesquisador e italiano juiz argentino, autor de vários livros sobre finanças públicas e de direito fiscal.

[5] Bandeira de Mello, Celso Antonio. Imposto sobre a Renda. Depósitos Bancários- sinais exteriores de riqueza. Revista do Direito Tributário, São Paulo, ano 7, n 23/24, pg 101.

[6] Carvalho, Paulo de Barros, sobre os princípios constitucionais tributários. Revista do Direito Tributário, São Paulo , ano 15, n 55, pg 82.

[7] LIEBMAN, Enrico Tulio. Eficácia e autoridade da sentença e outros escritos sobre a coisa julgada.3. Edição RJ Forense – 1984 – p 140.

PREFEITURA DE
Niterói
SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA

PROCESSO	DATA	RUBRICA	FOLHAS
30/600118/11	26/05/11	Nádia de Souza Duar Mat. 226.514-8	82

Ao
Conselheiro, Sr. Amauri Luiz de Azwevedo para relatar.
FCCN, em 27 de novembro de 2014.

Sérgio Dolla Barbosa
Matrícula [illegible]-1
Presidente da Comissão de Contribuintes FCCN

PROCESSO	DATA	RUBRICA	FOLHA
30/60.530/11	26/05/11	Mat. 226.514-5	83

PREFEITURA DE NITERÓI

EMENTA: - Diferença de ISS. Serviços médicos e hospitalares. Aplicação da alíquota de 2% pelo recorrente sobre todas as receitas. Não separação das diferentes receitas na contabilidade. Utilização da maior alíquota pelo fisco. Alegação de erro na base de cálculo do tributo. Aplicação de lei que introduziu aumento de alíquota sem observância do Princípio da Anterioridade Nonagesimal. Procedência.

Senhor Presidente,

Trata-se de Recurso voluntário contra decisão de 1ª instância que julgou improcedente impugnação a auto de infração. O auto exige diferença de ISS referente às receitas de serviços de atendimentos hospitalares e de clínicas no período de janeiro a março de 2010. O recorrente utilizou-se da alíquota de 2%, incidente sobre todas as receitas de serviços. Já o Fisco municipal entendeu que a citada alíquota somente seria aplicável às receitas de serviços prestados a pacientes em procedimentos cirúrgicos ou internados em hospitais, ficando as demais atividades sujeitas à alíquota de 3%, desde que houvesse a devida segregação das receitas na contabilidade da recorrente.

Alegou ainda a recorrente haver divergência entre a base de cálculo mensal por ela apurada e a constante do auto de infração.

A Representação Fazendária opina pela manutenção da autuação, concordando com parecer da Superintendência Jurídica da Secretaria Municipal de Fazenda.

PROCESSO	DATA	RUBRICA	FOLHA
30/60.530/11	26/05/11	Mat. 22[illegible]-8	04

É o relatório. Passemos ao voto.

As alegações da recorrente contrárias à aplicação da maior alíquota contrastam com a determinação expressa na legislação. Conforme o relato do fiscal, a recorrente deixou de separar em sua contabilidade as duas espécies de receitas. Isto impôs ao fisco o dever de utilizar a maior alíquota possível (3%), em atenção ao comando inscrito no art. 79, inciso II, da Lei nº 2.597/08.

No que se refere às alegações de inconsistências na base de cálculo do tributo, apurada pelo fiscal, temos a dizer que não logrou a recorrente demonstrar, mediante documentos, a propriedade de sua tese.

Contudo, é de se salientar que o dispositivo legal que fundamentou a autuação foi introduzido pela lei nº 2.679, publicada em 29/12/2009. Assim, sua aplicabilidade se iniciou após 90 dias contados daquela data, podendo alcançar somente fatos geradores a ela posteriores. Como apenas a partir de abril de 2010 a alteração passou a surtir seus efeitos, o período compreendido no auto de infração (janeiro a março de 2010) está além dos efeitos da alteração em tela, tornando aquele insubsistente.

Pelos motivos expostos, é o voto pelo conhecimento do recurso e seu provimento, cancelando-se o auto de infração nº109/11 de 26/04/2011.

FCCN, em 15 de dezembro de 2014.

CONSELHEIRO/RELATOR

30/60118/11

Pedido de Reconsideração.
Representante da Fazenda do Conselho de Contribuintes de Niterói.
Paulo Cesar Soares Gomes
Em: 02 de fevereiro de 2015.

Senhor Presidente.

Com base nos incisos II, V e VI, art 05 do Decreto nº 9.735, de 28.12.2005, Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, este Representante da Fazenda solicita que seja encaminhado ao Secretário de Fazenda o Pedido de Reconsideração sobre o julgado do processo abaixo mencionado, pelos fundamentos a seguir:

Processo nº 30/60.118/11.
Hospital Oftalmológico Santa Beatriz Ltda.
Alameda São Boaventura 586 Fonseca Niterói
Auto de Infração nº 00.109, de 26 de abril de 2011.
Inscrição Municipal nº 002991-8.
Período de janeiro a março de 2010.

A) APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO NONAGESIMAL TRIBUTÁRIO SEM PROVOCAÇÃO DO CONTRIBUINTE.

No julgamento do **recurso**, neste Conselho de Contribuintes, do processo acima, foi aplicado ***o princípio da noventena*** ou ***o princípio da anterioridade nonagesimal,*** como motivo para a reforma da decisão de 1ª. Instância.

Deve se reforçar que ***em nenhum momento*** (**impugnação ou recurso**) ***o contribuinte arguiu ou levantou qualquer hipótese sobre o princípio nonagesimal***.

Infere-se, com isso, que não havendo no processo tal arguição, não pode o julgador portar-se como iniciante de uma tese não discutida em 1ª. Instância, nem alegada pelo autor do direito de contestar em grau de recurso, até porque não é de ordem pública, como a decadência, que o reconhecimento é de ofício.

Os artigos 23 e 43 (§ único) , do Decreto nº 10.487/09, que rege o Processo Administrativo Tributário de Niterói, têm as seguintes dicções:

> **Art. 23. Na organização do processo administrativo-tributário serão observadas, subsidiariamente, as normas concernentes ao processo administrativo comum.**
>
> **Art. 43. São definitivas as decisões:**
> **I -de primeira instância, quando esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;**
> **II -de segunda instância, de que não caiba recurso de ofício.**
> **Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância *na parte não objeto de recurso voluntário ou não sujeita a recurso de ofício*.**

Como bem ponderado por José Joaquim Calmon de Passos (Comentários ao Código de Processo Civil – Rio de Janeiro – Forense – 1998 – v. III pg. 282 –

*"(...)...Consequências do desatendimento ao ônus de impugnação : **Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados especificadamente. Essa a consequência a ser retirada do silêncio do réu.** " Se o fato narrado pelo autor não é impugnado especificadamente pelo réu de modo preciso, este fato, presumido verdadeiro, deixa de ser fato controvertido. Consequentemente, deixa de ser objeto de prova, visto só os fatos controvertidos reclamam prova." – destaques nossos.*

Tal limitação, ou seja, à impossibilidade de ser alegada matéria nova (salvo aquelas apreciáveis de ofício - § 3º do art. 267 do CPC) – tem recebido tratamento uniformes nos Tribunais.

RESP 493.048- SP 24.04.2003

1. Como anotou Moacyr Amaral Santos, "preclusão consiste na perda de uma faculdade ou direito processual que, por se haver esgotado ou não ter sido exercido em tempo e momento oportunos, fica praticamente extinto". Ainda segundo o Mestre, "conforme as causas de que provém, a preclusão se diz temporal, lógica e consumativa (*Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*, Saraiva, v. III, n. 744, p.57)".

Em regra, uma vez realizado um ato, "não importa se com mau ou bom êxito", não é "possível tornar a realizá–lo" (Humberto Theodoro Júnior, *Curso*, nº 511, p. 532, v. I), diante da preclusão consumativa. Em outras palavras, praticado o ato processual, não pode a parte repeti-lo.

Nestes termos, portanto, teriam razão os autores recorrentes, quando afirmam que, apresentada a contestação, ainda que antes do prazo legal, por comparecimento espontâneo, não poderia o réu complementá-la, corrigi-la ou aditá-la.

Mesmo em se considerando que a pretensão final da decisão do Conselho de Contribuintes seja a reforma da decisão de 1ª. Instância, com o consequente cancelamento da autuação, tanto a cumulação ou alteração de pedidos, ***bem como a alteração da causa "petendi"***, na fase em que se encontra o processo, ***são vedadas*** pelos artigos 264 e seu parágrafo único, 294 e 321, do CPC, ***cujas normas são subsidiariamente aplicadas ao processo administrativo-tributário.***

Art. 264 - Feita a citação, é defeso ao autor modificar o pedido ou a causa de Pedir, sem o consentimento do réu, mantendo-se as mesmas partes, salvo as substituições permitidas por lei.
Parágrafo único - A alteração do pedido ou da causa de pedir em nenhuma hipótese será permitida após o saneamento do processo.

Art. 294 - Antes da citação, o autor poderá aditar o pedido, correndo à sua conta a custas acrescidas em razão dessa iniciativa.

Art. 321 - Ainda que ocorra revelia, o autor não poderá alterar o pedido, ou a causa de pedir, nem demandar declaração incidente, salvo promovendo nova citação do réu, a quem será assegurado o direito de responder no prazo de 15 (quinze) dias.

Ademais, ***a violação de tais preceitos acarretaria uma decisão extra petita,*** ferindo o ***princípio da correlação entre o pedido e a decisão ou princípio da congruência*** (artigo 128, combinado com o artigo 460, do CPC).

> **Art. 128** - O juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito à lei exige a iniciativa da parte.
>
> **Art. 460** - É defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado.

B) A IMPROCEDÊNCIA DA NATUREZA DO PRINCÍPIO NONAGESIMAL AO CASO.

Os fatos relatam que no caso foi aplicado o artigo 79 do CTMN.

Há de se opor à autoridade administrativa fiscal o rígido atendimento – dentro da instabilidade que as circunstâncias oferecem - ao art. 142, do Código Tributário Nacional:

> **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.

Na forma de presunção absoluta [1], entendida essa como norma de fundo à legislação local – através do artigo 79 , citado, anteriormente – é autorizada a incidência pela maior alíquota quando atividades diferentes são realizadas na mesma dependência do contribuinte - desde que na escrita fiscal ou contábil – não haja a separação dos registros por atividade.

Ora, às presunções absolutas [2] nada tem a ver com matéria probatória. Trazem, sim, regras de direito material. Não se busca por intermédio delas, provar-se através de um indício, a existência de um fato desconhecido, como se dá com as presunções legais relativas.

Aparentemente, o entendimento – deve-se notar – não dispensa à aplicação do art. 142, do CTN. Ou seja, ***verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente***. Melhor dizendo: à possibilidade legal de se fazer a incidência pela maior alíquota, não afasta a obrigatoriedade de se comprovar a ocorrência da atividade ***preponderante*** corresponde àquela alíquota, ***de forma direta ou indireta***.

A excepcionalidade da autuação ***pelo todo da receita*** – nestes casos – ainda que de procedência legal – ***há de se exigir, sim, a comprovação da ocorrência do fato gerador preponderante***, pois, do contrário, teríamos a necessidade da desclassificação da escrita contábil, junto com a motivação para tal, com a consequente apuração pelo método (indireto) do arbitramento, conforme está determinado (não sendo facultativo ao agente fiscal a sua adoção) , ***no inciso I, do artigo 82, da Lei nº 2.597/08 (CTMN)***.

Cinge-se a controvérsia ao procedimento do recorrente ter aplicado à alíquota benéfica, de ISS, de 2 % , sobre ***todas as suas receitas de serviços*** , quando – entende o agente fiscal, sendo acompanhado pela decisão de 1ª. Instância – que a citada alíquota somente seria aplicada às receitas provenientes de ***serviços prestados a pacientes em procedimentos cirúrgicos ou internados em hospitais.***

Às receitas ***provenientes de serviços prestados a atendimentos ambulatoriais ou consultas*** deveria ser aplicada a alíquota de 3%.

Não havendo à recorrente separado – na sua Contabilidade Contábil e Fiscal – as duas espécies de receitas, e, amparado, no inciso II, do art. 79, da Lei nº 2.597, de 30.09.2008 (CTMN), o qual tem a seguinte dicção:

> Art. 79 - Se no local do estabelecimento, ou em seus depósitos ou em outras dependências, ***forem exercidas atividades diferentes, sujeitas a mais de uma forma de tributação,*** deverão ser observadas as seguintes regras:
> I - se uma das atividades for tributada de acordo com o movimento econômico e a outra com o imposto fixo, e se na escrita não estiverem separadas as operações das duas, o imposto relativo à primeira atividade será apurado com base no movimento econômico total, sendo devido, além disso, o imposto fixo relativo à segunda; e
> II - ***no caso de atividades tributadas com alíquotas diferentes ou sobre o movimento econômico total ou com dedução, e se na escrita não estiverem separadas as operações por atividades, ficarão as mesmas, em sua totalidade, sujeitas à alíquota mais elevada, que incidirá sobre o movimento econômico total.***

O agente fiscal fez incidir a alíquota de 3% sobre ***receita total do recorrente, presumivelmente dos dois tipos de serviços***, descontando-se os valores já recolhidos, resultando na cobrança da diferença através do auto de infração em questão.

Em forma recursal, insiste a recorrente – ***sem se opor ao mérito*** – na informação de base de cálculo mensal diferente daquela apresentada no auto de infração, sem, contudo, anexar à documentação necessária àquela comprovação, apesar de afirmar ter juntada na preliminar às notas fiscais que comprovariam o alegado.

Sabemos que – na legislação contemporânea municipal, do Município de Niterói – ***o art. 65, da Lei nº 2.597, 30.09.2008 (CTMN), alterado pelo art. 1º, da Lei nº 2.628, de 30.12.2008***, dita a regra de incidência do ISS sobre a prestação de serviços (esses constantes, no Anexo III) ***efetivamente realizados***, no território do Município de Niterói , por pessoa física ou jurídica domiciliada ou não no Município de Niterói, ***mesmo que não constitua a sua atividade preponderante. Inclusive, a previsão de incidência sobre a importação de serviços.***

Então, de modo esclarecedor, qualquer ***serviço prestado ou tomado, inclusive o importado,*** que esteja relacionado, no Anexo III, se subsome a incidência do ISS.

Para se atinar de que houve um aumento na alíquota – através da Lei nº 2.678/09 – a partir de janeiro de 2010, devendo, neste caso, respeitar-se o princípio nonagesimal, precisaria se ter realmente qual o serviço – ***comprovadamente*** – efetuado e autuado. Como se observa, no caso em exame, temos que o artigo 79 autorizaria a autuação de forma presumida. Então, fica a pergunta: - Qual serviço foi autuado em forma presumida, já que não se fez presente a comprovação do fato gerador; aliás, ausência contraposta pelo contribuinte em grau de recurso?

Foi o ***serviço de consulta (clínicas)*** ou o ***serviço de internação de pacientes (atendimentos hospitalares)***?

A título esclarecedor temos que, antes da alteração subjetiva, o benefício de 2% somente era proporcionado ***à entidade*** que tivesse internação de pacientes; após a alteração, o benefício somente seria concedido – objetivamente – aos ***serviços de internação de pacientes***.

A Fiscalização fez a autuação à alíquota de 3% sobre o total da receita, de forma presumida. Do todo, qual valor estaria a merecer à salvaguarda do princípio nonagesimal? Qual não estaria?

Conclusão

Por tudo exposto, fica evidente que o recorrente jamais poderia arguir o princípio nonagesimal, justamente, porque incidiu em vício de contabilização, não separando os efeitos das duas atividades realizadas, na sua Contabilidade (Contábil e Fiscal), impedindo-o àquela proposição; segregação essa que , eventualmente, poderia sedimentar a pretensa arguição. No mais, e, principalmente, é este pedido no sentido da manutenção da decisão de 1ª. Instância, inadmitindo-se o recurso de ofício do conselho, já que a decisão está calcada em fundamentação *extra petita*.

Niterói, 02de fevereiro de 2015.

Paulo Cesar Soares Gomes

FONTES:

[1] "Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja à existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja à existência é provável". Becker, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário.2.Ed. São Paulo. Saraiva 1972 - 621pgs – pg. 462.

[2] "Presunção absoluta restringe-se à ***ratio legis***"- Surgik, Aloísio- Presunção absoluta e relativa (teoria da prova) – Saraiva – pg.398

Nilcéia de Souza Dutra
Mat. 236.514-8
90

PREFEITURA
DE NITERÓI

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. 030/60.118/11
DATA: - 15/01//15

CERTIFICO, em cumprimento ao artigo 38, VIII, do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pelo Decreto nº. 9735/05;

760º SESSÃO HORA: - 10:00 DATA: 15/01/15

PRESIDENTE: - Sérgio Dalia Barbosa

CONSELHEIROS PRESENTES

1. Carlos Mauro Naylor
2. José Cotrik Neto
3. Fábio Hottz Longo
4. Alcídio Haydt Souza
5. Roberto Pedreira Ferreira Curi
6. Manoel Alves Junior
7. Paulino Gonçalves Moreira Leite Filho
8. Amauri Luiz de Azevedo

VOTOS VENCEDORES: - Os dos Membros sob o nºs. (01, 02, 03,04, 05, 06, 07, 08)
VOTOS VENCIDOS: - Dos Membros sob o nºs. (X)

ABSTENÇÕES: - Os dos Membros sob os nºs. (X)

VOTO DE DESEMPATE: - SIM ( ) NÃO (X)

RELATOR DO ACÓRDAO: - Sr. Amauri Luiz de Azevedo

FCCN, em 15 de janeiro de 2015.

Nilcéia de Souza Dutra
Mat. 236.514-8

30/60118/11

91

FCDA

PREFEITURA
DE NITERÓI

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES

ATA DA 760º Sessão Ordinária **Data: - 15/01/2015**

DECISÕES PROFERIDAS
Processo 030/60.118/11

RECORRENTE: - Hospital Oftalmológico Santa Beatriz Ltda
RECORRIDO: Fazenda Publica Municipal
RELATOR: - Sr. Amauri Luiz de Azevedo

DECISÃO: - Por unanimidade de votos, foi dado provimento ao Recurso Voluntário, reformando a decisão de Primeira Instancia, consequentemente, cancelando o Auto de Infração nº. 00109, datado de 26 de abril de 2011, por não observar os princípios da Anterioridade Nonagesimal, nos termos do voto do Relator.

EMENTA APROVADA

ACÓRDÃO Nº. 1.714/2015

"Diferença de ISS. Serviços médicos e hospitalares. Aplicação da alíquota de 2% pelo recorrente sobre todas as receitas. Não separação das diferentes receitas na contabilidade. Utilização da maior alíquota pelo fisco. Alegação de erro na base de cálculo do tributo. Aplicação de lei que introduziu aumento de alíquota sem observância do Principio da Anterioridade Nonagesimal. Procedência ."

FCCN, em 15 de janeiro de 2015.

Sérgio Dalia Barbosa
Matrícula 210.003-1
Presidente do Conselho de Contribuintes FCCN

Nicéa de Souza Duarte
Mat. 226.514-8

92

PREFEITURA DE
Niterói
SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES

RECURSO: - 030/60.118. /11
"HOSPITAL OFTALMOLOGICO SANTA BEATRIZ LTDA"
RECURSO VOLUNTÁRIO
INSCRIÇÃO: - 002.991-8

Senhor Secretário,

A conclusão deste Colegiado, por unanimidade de votos, foi no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, reformando a decisão de Primeira Instância, consequentemente, cancelando o Auto de Infração nº. 00109, datado de 26 de abril de 2011, por não observar os princípios da anterioridade nonagesimal, nos termos do voto do Relator.

Nos termos do disposto no § 1º, do art. 40 do Decreto nº. 10.487/09 recorro de Ofício a Vossa Senhoria para manifestação do Exmo. Senhor Prefeito, com remessa de Representação do Representante da Fazenda, Sr. Paulo Cesar Soares Gomes, com base no art. 25, do Regimento Interno deste Conselho (Decreto nº. 9735/05), com "Pedido de Reconsideração do julgado".

FCCN, em 13 de janeiro de 2015.

Sérgio Dalia Barbosa
Matrícula 210.003-1
Presidente do Conselho de Contribuintes FCCN

PROCESSO	DATA	RUBRICA	FLS.
30/60118/11	26/05/11	Nilcéia de Souza Duan Mat. 226.514-4	93

À
SSGF,

Senhor Subsecretário,

Tendo em vista decisão do Conselho de Contribuintes, encaminhamos o presente, solicitando apreciação do Senhor Secretário, face ao que dispõe o art. 40, e seus parágrafos, do Decreto n.º 10.487/09.

FNPF, em 05 de fevereiro de 2015.

Sérgio Dutra Brandão
Presidente do Conselho de Contribuintes FCCN

A FSSU para emitir parecer.

César Augusto Barbiero
Secretário Municipal de Fazenda
20/2/15

NITERÓI
PREFEITURA

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA

Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/060118/2011	26/05/2011	Nathalia Caldeira dos Neves Matr. 241.620-6	94

Sr. Superintendente,

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto por HOSPITAL OFTALMOLÓGICO SANTA BEATRIZ LTDA., pelo qual se insurgiu contra a decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada em face do Auto de Infração nº 00109/2011, obtendo-se o provimento do Recurso Voluntário junto ao E. Conselho de Contribuintes do Município.

Às fls.02/10 constam a impugnação e os documentos que a instruem.

Às fls. 12/13 consta o Auto de Infração.

À fl. 16, despacho da FNPF certificando a intempestividade da impugnação.

Às fls. 17/23, a manifestação do Fiscal de Tributos responsável pela autuação, Célio de Moraes Marques, apontando a intempestividade da impugnação, bem como, opinando pela improcedência da mesma.

À fl. 27, a decisão de 1ª instância que julgou improcedente a impugnação ofertada.

Às fls. 28/29, a comunicação enviada ao contribuinte para lhe dar ciência da decisão, ocorrida em 04.09.2012.

Às fls. 30/42, os autos são remetidos ao Cartório do Conselho de Contribuintes com Recurso do contribuinte.

Às fls. 43/44 consta manifestação do Representante da Fazenda solicitando diligências à Superintendência de Fiscalização.

Às fls. 47/49 consta despacho da FSTF "entendendo ser desnecessária a realização da diligência solicitada pelo Representante da Fazenda" e submetendo a decisão a consideração superior.

Às fls. 52/70, parecer desta Superintendência opinando pela desnecessidade de realização de diligência fiscal, ante ao argumento de que possíveis provas deveriam ter sido anexadas, aos autos, pelo contribuinte.

Às fls. 73/81 consta nova manifestação do Representante da Fazenda opinando pela manutenção da decisão de 1ª instância.

Às fls. 83/84 consta o **voto do conselheiro relator, Amauri Luiz de Azevedo, dando provimento ao recurso do contribuinte e opinando pela reforma da decisão de 1ª instância, com conseqüente cancelamento do Auto de Infração**, com fundamento no princípio Anterioridade Nonagesimal.

Às fls. 85/89, Pedido de Reconsideração, do Representante da Fazenda, alegando a impossibilidade de aplicação do princípio da Anterioridade Nonagesimal, ao caso, além de salientar que esta hipótese não poderia fundamentar o voto do Relator, ante "à impossibilidade de ser alegada matéria nova (salvo aquelas apreciáveis de ofício - § 3º do art. 267 do CPC)" em sede recursal.

Às fls. 90/92 consta a Certidão de julgamento, na qual se verifica o provimento, por unanimidade, do Recurso do contribuinte, reformando a decisão de 1ª instância e, conseqüentemente, cancelando do AI.

É o relatório. Passo a me manifestar.

I - DA INTEMPESTIVIDADE.

Ab initio, salta aos olhos o fato de que **a intempestividade da Impugnação foi alertada** quando do seu recebimento pelo cartório **(fls. 16)**, e, ainda assim, foi dado prosseguimento, s.m.j., indevido ao processo.

O contribuinte recebeu o AI nº 00109/2011 em **26.04.2011** (fls. 12). Porém, a Impugnação somente foi interposta em **26.05.2011** (fls. 16), **após decorrido, portanto, o prazo previsto no artigo 7º do Decreto Municipal nº 10.487/2009**, *infra*:

> **Art. 7º.** O **prazo** para prática de ato de responsabilidade do interessado será de **20 (vinte) dias**, salvo determinação legal ou regulamentar em contrário. (grifo nosso)

Cumpre esclarecer, nesse sentido, que **a tempestividade é um pressuposto processual extrínseco é genérico de admissibilidade, isto é, para que qualquer impugnação, ou recurso, seja conhecida, é necessário que a mesma tenha sido interposta tempestivamente.**

Assim, **só é possível passar a análise meritória, se for cumprido o prazo de interposição previsto em lei**, o que, conforme exposto acima, não foi observado no presente.

Segundo Sergio André Rocha, em sua obra intitulada Processo Administrativo Fiscal: "(...) parece **aplicável ao processo administrativo fiscal o dispositivo contido no art. 183 do Código de Processo Civil, que estabelece que, uma vez decorrido o prazo, extingue-se, independentemente de declaração judicial, o direito de praticar o ato**. (...)." [1].

[1]ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2010, p. 345.

Processo	Data		Folhas
030/060118/2011	26/05/2011	Raquel da Silva Neves Matrícula 241.620-5	97

Nelson Luiz Pinto elenca a tempestividade como um dos requisitos genéricos de admissibilidade "(...) porque são aplicáveis a toda e qualquer espécie de recurso, sempre. Qualquer que seja a modalidade de recurso interposto, devem esses requisitos ser preenchidos pelo recorrente e observados, conferidos pela autoridade competente para o juízo de admissibilidade, **devendo sua não-observância acarretar o não recebimento ou não conhecimento do recurso interposto**, conforme o caso."[2]

No mesmo sentido, o Ato Declaratório Normativo nº 15/1996, da Receita Federal do Brasil, que assim dispõe: "Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que, expirado **o prazo para impugnação da exigência, deve ser declarada a revelia e iniciada cobrança amigável, sendo que eventual petição, apresentada fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância**, (...)".

Para ilustrar o exposto acima, jurisprudência de diversos Tribunais, *in verbis*:

> **1) Apelação em Mandado de Segurança nº 6366 – TRF/MG**
>
> TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO (CND). EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. **RECURSO ADMINISTRATIVO FISCAL INTEMPESTIVO**. SÚMULA 29 DO EXTINTO TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSO. 1. A apresentação intempestiva de impugnação administrativa, por meio de recurso administrativo fiscal, à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito não suspende a exigibilidade do crédito. Assim, **o recurso intempestivo equivale a não**

[2] SILVA, Ovídio A. Baptista da, GOMES, Fábio. *Teoria geral de processo civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 315.

apresentação deste, restando inadequada ao caso a Súmula 29 do extinto TFR ("Os certificados de Quitação e de Regularidade não podem ser negados, enquanto pendente de decisão, na via **administrativa**, o débito levantado"). 2. A alegação de que a notificação foi recebida por pessoa estranha à empresa enseja dilação probatória, inviável na via estreita do mandado de segurança. 3. Apelação improvida. (grifo nosso)

2) Apelação nº 4335 – TRF/SP

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. **IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA INTEMPESTIVA**. EXECUÇÃO FISCAL AJUIZADA APÓS A VIGÊNCIA DA LC 118 /05. TERMO FINAL - DATA DO DESPACHO ORDENATÓRIO DA CITAÇÃO. PRESCRIÇÃO CONSUMADA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ARTIGO. 20, §§ 3º E 4º DO CPC. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. 1. O art. 174 do CTN disciplina que a ação para a cobrança dos créditos tributários prescreve em cinco anos, a contar da data de sua constituição definitiva. 2. No caso dos autos, o crédito exeqüendo foi constituído por meio de auto de infração, cuja notificação ao devedor ocorreu em 07/12/2001, conforme cópia do AR juntada às fls. 84. 3. Em 15/01/2002, o contribuinte apresentou impugnação ao auto de infração (fls. 61/71), contudo, tal impugnação sequer foi analisada em virtude de sua intempestividade, conforme se verifica da cópia da decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (fls. 86/88). 4. **A jurisprudência pátria é firme no sentido de que "a impugnação intempestiva não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário, nem comporta julgamento de primeira instância".** 5. Desta feita, nos casos de impugnação **administrativa** apresentada fora do prazo previsto no artigo 15 do Decreto nº 70.235 /72, o prazo prescricional se inicia a partir do 31º dia da notificação ao devedor do Auto de Infração para impugnação, que no caso em tela ocorreu em 08/01/2002. Precedente : AC 00048787220124049999 ,

LEANDRO PAULSEN, TRF4 - PRIMEIRA TURMA, D.E. 06/06/2012. (grifo nosso)

3) Recurso Especial nº 1240018 – STJ

TRIBUTÁRIO. **PROCESSO ADMINISTRATIVO. IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA**. ARTS. 14 E 15 DO DECRETO N. 70.235 /72. REVELIA. **IMPOSSIBILIDADE DE INTERPOSIÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO**. ART. 35 DO DECRETO N. 70.235 /72. APLICABILIDADE AOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS PEREMPTOS E NÃO ÀS IMPUGNAÇÕES INTEMPESTIVAS. 1. Discute-se nos autos a possibilidade de interposição de recurso voluntário em processo administrativo contra decisão que não conhece da impugnação à notificação de infração, por intempestividade. 2. **O Tribunal de origem, soberano das circunstâncias fáticas e probatórias da causa, confirmou a intempestividade da impugnação à notificação da infração, bem como corroborou o entendimento de que a não apresentação da impugnação no prazo legal configura revelia e impede a instauração da fase litigiosa do processo administrativo, o que justifica o não cabimento do recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes.** 3. Depreende-se da interpretação do arts. 14 e 15 do Decreto n. 70.235 /72 que **a falta da impugnação da exigência, no prazo preconizado de trinta dias, obsta a instauração da fase litigiosa do procedimento administrativo, de maneira a autorizar a constituição definitiva do crédito tributário.**

4) Agravo de Instrumento nº 10482 – TSE/SP

AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO EXTEMPORÂNEO. DESPROVIMENTO.I - **A tempestividade é pressuposto recursal, sem o qual é vedado avançar na análise do mérito das razões de recurso.**II - Agravo regimental a que se nega provimento. (grifo nosso)

Processo	Data		Folhas
030/060118/2011	26/05/2011	Patrícia Neves Matr. 241.620-5	100

Sendo assim, de plano, verifica-se que o Recurso Voluntário não merece provimento, em face da total intempestividade da Impugnação, ressaltada em diversas ocasiões. Na verdade, o processo deveria ter cessado quando da certificação da intempestividade pelo cartório.

Não obstante, também, no que concerne ao mérito recursal, este não pode prosperar.

II - DO MÉRITO

Quanto ao mérito, cumpre registrar que todas as manifestações acerca da validade do Auto de Infração foram no sentido de sua manutenção. **Até mesmo o contribuinte reconhece a validade do referido AI**, requerendo, apenas, a revisão da base de cálculo do tributo **(fls. 02 e 31)**.

Em síntese, o que o recorrente "pleiteia, não é a extinção do auto e sim o pagamento do IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS realmente devido" (fl. 31).

Contudo, o pedido de revisão da base de cálculo do tributo, também, foi amplamente combatido, tanto na manifestação anterior desta Superintendência Jurídica, como no parecer do Representante da Fazenda, os quais demonstraram, claramente, que o ônus da prova é do contribuinte e, no caso, ao contrário do alegado na Impugnação e no Recurso, o recorrente não anexou, aos autos, as notas fiscais dos serviços prestados, ensejando, desta forma, à preclusão de seu direito. Vejamos, pois, o dispositivo do Decreto Municipal nº 10.487/2009, que trata do ônus da prova no processo administrativo:

> Art. 33. (...)
>
> § 1º. À Fazenda Municipal cabe o ônus da prova de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e, **ao impugnante, o ônus da prova de extinção ou de exclusão do crédito exigido**. (grifo nosso)

NITERÓI
PREFEITURA

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA

Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/060118/2011	26/05/2011	Nathalia Cazeira das Neves Matr. 241.620-5	101

Neste sentido, as palavras do Representante da Fazenda (fl. 81): "Ao contribuinte caberia produzir provas que viessem a desconstituir os elementos coligidos pela ação fiscal, apresentando provas de fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito da Fazenda lançar o imposto, sendo insuficientes as informações contidas no recurso para atingir o necessário."

Ante a intempestividade do recurso interposto, quaisquer considerações acerca dos argumentos deduzidos pelo recorrente, como pelos fundamentos utilizados pelas sucessivas instâncias para análise da validade, ou não, do Auto de Infração ficam prejudicadas e não devem ser apreciadas nesta instância recursal.

Ante o exposto, diante da flagrante intempestividade da Impugnação, **opina-se pela manutenção do Auto de Infração, assim como, pela não homologação da decisão proferida pelo E. Conselho de Contribuintes do Município**.

É o parecer que submeto à consideração superior.

FSJU, 25 de fevereiro de 2015.

NATHALIA CAZEIRA DAS NEVES
ASSESSORA JURÍDICA
MAT. 241.620-5

Ao Secretário Municipal de Fazenda,
Nos termos da manifestação *retro*, a qual aprovo.

ERIC FERNANDES DA SILVA MENDONÇA
SUPERINTENDENTE JURÍDICO
MAT. Nº 239956