

**PROCESSO** - A. I. Nº 299430.0026/21-4  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TECMÉDICA HOSPITALAR LTDA.  
**RECORRIDOS** - TECMÉDICA HOSPITALAR LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0068-01/22  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/02/2023

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0012-11/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. UTILIZAÇÃO ANTECIPADA. IMPOSTO PAGO POR ANTECIPAÇÃO PARCIAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Os poucos valores recolhidos não têm nenhuma vinculação com apurar montante do imposto devido, mas efetua em montante inferior. Os pagamentos efetuados estão desvinculados da apuração citada na recomendação da PGE/PROFIS, e assim, aplica-se a regra do art. 173, I do CTN. Por outro lado, afirmar que não houve dolo, fraude ou simulação, me parece uma conclusão que não se adequa à realidade dos fatos. O autuante também pontuou que há fortes indícios da ocorrência de dolo, fraude ou simulação (fl. 66). Recurso de Ofício Provido. Quanto ao Recurso Voluntário devo concordar com o autuante à fl. 64, quando diz que no mérito o autuado não contesta objetivamente nada do que foi autuado (lançamento de créditos de antecipação parcial antes do pagamento), e traz uma série de argumentos sobre DIFAL, inconstitucionalidades de antecipação para consumidor final, com julgados do STF, e até que o regime de substituição tributária não deve ser aplicado quando se destinem a mercadorias para estabelecimento industrial, quando não há destino para nenhuma indústria, visto se tratar de uma empresa comercial. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Rejeitado o pedido de diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Decisão não unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente julgamento, de Recursos Voluntário e Ofício, decorrentes de Auto de Infração julgado Parcialmente Procedente em Primeira Instância, lavrado em 01/12/2021, e refere-se à exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$ 293.079,78, mais multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

**Infração 01** - “Utilizou antecipadamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) objeto de ‘antecipação parcial’, antes mesmo de seu recolhimento - Com Repercussão”.

“O contribuinte utilizou-se de crédito de antecipação parcial não recolhida no exercício de 2016, conforme demonstrativo e extrato dos arquivos EFD anexos. Registre-se que estas parcelas de antecipação parcial foram objeto de denúncia espontânea em agosto de 2018, cujos pagamentos correspondentes o contribuinte se creditou a partir daquele mês. Registre-se também que durante os exercícios fiscalizados o contribuinte apresentou saldo devedor na sua EFD”.

O contribuinte autuado, por intermédio de seu Representante Legal, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 33/52 a, e a informação fiscal, fls. 462/67 e a seguir, a Junta julgou o auto Procedente em Parte conforme voto abaixo:

**VOTO**

*Inicialmente, verifico que a descrição dos fatos, a fundamentação legal e as planilhas demonstrativas dos valores devidos constantes no auto de infração, não deixam qualquer dúvida sobre a motivação da autuação.*

*Constato ainda, que em momento algum o autuado ficou impedido de exercer a ampla defesa e o contraditório, pois na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no artigo 39 do RPAF/99, tendo o sujeito passivo recebido todos os demonstrativos e planilhas que compõem o processo.*

*Estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada. Os competentes demonstrativos produzidos pelo autuante estão em consonância com a infração tipificada, valendo ressaltar que mesmo que houvesse alguma falha, conforme dispõe o art. 19 do RPAF/BA, “a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal”.*

*Vejo, portanto, que o procedimento fiscal foi realizado atendendo às orientações legais, não se constatando qualquer dos pressupostos de nulidade elencados no art. 18 do RPAF/99.*

*Vale ainda frisar, que as decisões de diversos tribunais trazidas na peça defensiva não se aplicam ao presente Auto de Infração, devido às peculiaridades inerentes a este PAF.*

*Destarte, afastadas as arguições de nulidade suscitadas pelo autuado, passamos ao exame do mérito da autuação.*

*O autuado suscitou inicialmente a decadência da exigência em lide.*

*Sobre essa questão, conforme mencionou o autuante, a PROCURADORIA ESTADUAL (PGE/PROFIS), através do Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, firmou entendimento de que 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 e prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento do imposto em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.*

*No caso concreto, nos encontramos frente a lançamento de ofício corretivo dos atos de apuração e pagamento realizados pelo contribuinte em relação ao ICMS mensal, em que houve dedução de créditos fiscais considerados indevidos pelo fisco.*

*O autuado declarou a ocorrência do fato jurídico tributário e apurou o montante do imposto supostamente devido.*

*Ao contrário do entendimento do autuante, apesar do procedimento irregular verificado, não há comprovação nos autos que caracterize a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*A situação, dessa forma, se enquadra na regra contida no § 4º, do art. 150 do CTN, ou seja, trata-se de hipótese de lançamento por homologação que somente ocorre nos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de “antecipar” o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeitando-se a posterior homologação, expressa ou tácita, por aquela autoridade. Nessa situação, a contagem do prazo decadencial tem início a partir da data de ocorrência dos correspondentes fatos geradores.*

*Considerando que o ato de lançamento formalizado através do A.I. se tornou perfeito e acabado com a ciência do contribuinte verificada em 06/12/2021, os fatos geradores anteriores a 06/12/2016, ocorridos de 31/01/2016 a 30/11/2016 foram atingidos pela decadência, de forma que os créditos tributários reclamados naquelas datas ficam extintos, incidindo a regra do art. 156, inciso V do CTN.*

*No mérito propriamente dito, como bem frisou o autuante, o impugnante não contesta objetivamente o que foi autuado. Não aponta nenhuma inconsistência no demonstrativo elaborado na ação fiscal, o qual evidencia o cometimento da infração em lide.*

*Vale ainda registrar, que nos termos do art. 123 do RPAF-BA/99, foi garantido ao autuado o direito de fazer a impugnação do lançamento de ofício, aduzida por escrito e acompanhada das provas que possuísse, uma vez que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal (art. 143 do RPAF/99).*

*Dessa forma, fica mantida a exigência relativa à data de ocorrência 31/12/2016, que não foi alcançada pela decadência.*

*Quanto ao questionamento relativo à multa aplicada, ressalto que a mesma está prevista em Lei (artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96), e esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, não cabendo a este órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.*

*Por derradeiro, no que concerne ao pedido formulado pelo impugnante para o envio das intimações emitidas no presente processo para o advogado subscritor, sob pena de nulidade, consigno que inexiste óbice para atendimento do pleito pelo órgão competente da repartição fazendária. Contudo, saliento que o não atendimento não implica em nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação ao contribuinte se encontram determinadas no artigo 108 do RPAF/BA/99.*

*Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, mantendo-se a exigência apenas da ocorrência de 31/12/2016, no valor histórico de R\$ 46.803,18.*

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Inconformado com a decisão, o contribuinte apresentou o presente Recurso Voluntário, fls. 60/70, conforme transcrição abaixo, em resumo.

Segundo Celso Antônio Bandeira De Mello, a verdade material *consiste em que a administração, ao invés de ficar adstrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado, como bem o diz Hector Jorge Escola. Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a administração deve sempre buscar a verdade substancial.*

Há cerceamento ao direito de defesa e evidente prejuízo ao autuado, quando o órgão julgador *a quo* deixa de apreciar e de manifestar seu entendimento sobre as alegações defensivas e quando o autuante deixa de atender o pedido de diligência formulado pelo autuado no sentido de necessidade de Perícias.

#### DO EXCESSO DOS ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS – CUMULAÇÃO INDEVIDA DE MULTA COM JUROS DE MORA E ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Mesmo na remota hipótese de procedência do lançamento, há indevido acréscimo moratórios decorrente da indevida cumulação da Taxa Selic com juros de mora de 1% mensal, pois, além da multa de mora, consta no Auto de Infração acréscimos moratórios, decorrente de indevida cumulação da SELIC com juros de mora, nos termos previstos no art. 102 do COTEB, situação legalmente vedada, conforme reiterados entendimentos do STF, a exemplo do STF. ARE 656195, Dje de 20/02/2013.

#### DA INEQUÍVOCA DECADÊNCIA

Considerando que o processo administrativo ainda não se findou, é inequívoco que decaiu o direito também em relação a dezembro de 2016.

#### DA ANTECIPAÇÃO E DIFAL

Como já dito pelo STF e STJ, a antecipação tributária com substituição, quando se antecipa o fato gerador e atribui a terceiro a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, está submetida à reserva de lei complementar, por determinação expressa do artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea “b” da Constituição.

O Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469, decidiu que o Estado de destino de mercadorias e serviços interestaduais, cujo consumidor final não é contribuinte do tributo (ICMS), só pode cobrar o Diferencial de Alíquotas do ICMS (DIFAL) após a previsão da matéria em lei complementar.

Ou seja, foi declarada a inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS 93/2015, pois, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, “*convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto*”.

Tendo em vista que o efeito da declaração de inconstitucionalidade da norma é sua retirada do



ordenamento jurídico como se nunca houvesse existido, as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS 93/2015 passaram a não mais subsistir, por força da decisão contida na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469. Sobretudo, em 2016/2018. Por consequência, a partir de 01/01/2021, o DIFAL deixou de existir, pois sua exigência era legitimada por meio das referidas cláusulas do Convênio ICMS 93/2015.

Em 20/12/2021, o Projeto de Lei Complementar nº 32/2021, responsável por disciplinar a matéria, instituindo o DIFAL, foi aprovado. Ocorre que a sanção apenas se materializou em janeiro de 2022, de sorte que a Lei Complementar nº 190/2022 entrou em vigor em 04/01/2022, nos moldes de seu artigo 3º. Ou seja, a presença normativa do DIFAL tão somente se concretizou no ano de 2022, pois, conforme já sublinhado, as antigas normas que o previam foram declaradas inconstitucionais e, por decorrência, foram extraídas do ordenamento jurídico.

Não tem como se exigir o tributo conforme o auto. Aliás, uma vez inconstitucional, o efeito da decisão é *ex tunc e ex nunc*.

#### DAS INCONSISTÊNCIAS DO AUTO:

Inicialmente observamos que a acusação em discussão não está posta de maneira clara e devidamente demonstrada de forma analítica, cujas planilhas elaboradas foram entregues ao autuado em razão de ser, inclusive, sendo desconsideradas as informações e planilhas, bem como as provas do autuado. No mérito, a infração, que acusa o autuado de ter deixado de recolher ICMS em razão de ter praticado operação tributável como não tributável, regularmente inscritas, não se amoldam a norma e nem as recentes decisões dos tribunais.

Outrossim, é cediço que o regime de substituição tributária não deve ser aplicado às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial. É o que dispõe o Inciso III, do § 8º, do art. 8º da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

*Art. 8. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do I CMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

*§ 8. Salvo disposição em contrário prevista em regulamento, não se fará a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar:*

*II - a outro contribuinte ao qual a legislação atribua a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto nas operações internas subsequentes;*

*III - a estabelecimento industrial, inclusive microempresa e empresa de pequeno porte, que se dediquem à atividade industrial, para utilização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;*

#### DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA:

Como aponta Notificação, a multa aplicada ao autuado é de 60%, incidentes sobre a suposta diferença tributada. E, nos termos aqui já demonstrados, esta tributação pretendida é irregular e ilegal (principal). Da mesma forma, portanto, é ilegítima a multa respectiva. Neste sentido, constata-se que além de a exigência de tributo já extinto ser ilegal, a aplicação de multa de 60% muito se aproxima de imoral, uma vez que assume caráter confiscatório vedado pela Constituição Federal.

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*IV - utilizar tributo com efeito de confisco;*

A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. Aliás, aqui se encontra mais um vício no auto, qual seja, aduzir inexistência de Nota Fiscal e depois aduzir que havia nota fiscal acobertando mais de uma mercadoria!

Pois, bem, certo é que já solidificou o entendimento o STF na questão das multas tributárias. Vejamos:

*“Conforme orientação fixada pelo STF, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas. Esta Corte já teve a oportunidade de considerar multas de 20% a 30% do valor do débito como adequadas à luz do princípio da vedação do confisco. Caso em que o Tribunal de origem reduziu a multa de 60% para 30%. A mera alusão à mora, pontual e isoladamente considerada, é insuficiente para estabelecer a relação de calibração e ponderação necessárias entre a gravidade da conduta e o peso da punição. É ônus da parte interessada apontar peculiaridades e idiossincrasias do quadro que permitiriam sustentar a proporcionalidade da pena almejada.” (RE 523.471-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 6-4-2010, Segunda Turma, DJE de 23-4-2010.) No mesmo sentido: ARE 637.717-AgR, Rel. Min. Luiz Fux, julgamento em 13-3-2012, Primeira Turma, DJE de 30-3-2012; AI 851.465, Rel. Min. Dias Toffoli, decisão monocrática, julgamento em 9-3-2012, DJE de 19-3-2012; RE 582.461, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 18-5-2011, Plenário, DJE de 18-8-2011, com repercussão geral; AI 755.741-AgR, Rel. Min. Cezar Peluso, julgamento em 29-9-2009, Segunda Turma, DJE de 29-10-2009; RE 239.964, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 15-4-2003, Primeira Turma, DJ de 9-5-2003.*

*“Fixação de valores mínimos para multas pelo não recolhimento e sonegação de tributos estaduais. Violação ao inciso IV do art. 150 da CF. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal.” (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 21-10-2002, Plenário, DJ de 14-2-2003.) Vide: RE 523.471-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 6-4-2010, Segunda Turma, DJE de 23-4-2010.*

Por derradeiro, em que pese não ter havido razão para infração e muito menos para multas, o fiscal entendeu que deveria arbitrar multas no importe de 100%. Porém, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, após reconhecer a repercussão geral da matéria, ao julgar o RE 582.461, decidiu no sentido de não ser confiscatória a multa moratória fixada no importe de 20% (vinte por cento), razão pela qual, quando excedido esse percentual, é necessário que haja essa redução, quer seja ao particular, quer seja para o fisco.

Apesar da impugnante entender que serão acolhidos seus argumentos, *apenas ad argumentandum tantum*, já suscita a necessidade, em qualquer atípica e inesperada circunstância, de se ter a redução da multa ao patamar constitucional, vedando-se o confisco. É claro que a impugnante não está a concordar nem com a infração e nem com a multa, apenas reforça a necessidade de apontar mais uma irregularidade no Auto Infração.

Quanto às infrações 04 e 05, as multas devem ser reduzidas para 20%, se a infração ainda persistir, em face de prescrição intercorrente.

Assim sendo, passa aos pedidos conclusivos:

- (i) Requer a citação do patrono para qualquer ato, sob pena de nulidade;*
- (ii) Requer seja declarada a decadência/prescrição dos fatos geradores praticados até de 2016 e início de 2017.*
- (iii) Que se digne o nobre julgador em determinar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até ulterior deliberação.*
- (iv) Requer, ainda na fase administrativa, que se digne os Julgadores a alinhar as respeitadas decisões com o atual posicionamento do STF reduzindo o total das caso não acolha os pedidos de extinção do crédito, diminuindo a multas de 60% para 20%.*
- IV) Requer seja declarada inexigível e, portanto, seja declarada a extinção parcial do crédito tributário quanto aos Convênios tratados pela contribuinte por se tratarem de produtos médicos.*

Em face do exposto, requer-se seja julgado improcedente a presente Autuação, cancelando-se a exigência fiscal e por consequência as penalidades imputadas indevidamente a contribuinte impugnante.

## VOTO

O recorrente alega inicialmente cerceamento de defesa pelo fato de que o voto recorrido não teria apreciado todas as alegações da impugnação. Primeiro é preciso dizer que nem mesmo no processo judicial o juiz está obrigado a apreciar todos os argumentos postos no processo, uma vez considerando os principais argumentos em sua decisão.

Segundo, o próprio recorrente sequer enumerou quais teriam sido as questões não apreciadas, já que foram várias, e nem mesmo este relator identificou quais seriam as não apreciadas, uma vez que de uma análise da própria impugnação e do voto recorrido, verifico que foi apreciada e acolhida a decadência em valor expressivo, que implicou que Recurso de Ofício, a multa no que diz respeito à inconstitucionalidade, quando foi dito que não está na competência deste Conselho tal apreciação, e no mérito, foi fundamentada pela relator *a quo* a ausência de uma contestação objetiva, conforme consta na própria informação fiscal.

O que se verifica nas razões de mérito da impugnação inicial é que o assunto da infração apontada sequer foi defendido; à fl. 46, sob o subtítulo DO COMBATE À INFRAÇÃO EM SI, a defesa trata de DIFAL, direito constitucional ao crédito, do imposto lançado a crédito no registro de entradas, encontro de contos para determinar o valor a pagar, e da não cumulatividade. Nada disse sobre o crédito lançado das antecipações parciais sem haver qualquer pagamento que justificasse o crédito.

Assim, denego a nulidade já que o argumento do cerceamento de defesa, não procede. Passo assim, ao exame do Recurso de Ofício, devido ao acolhimento da decadência de janeiro a novembro de 2015, conforme trecho do voto abaixo reproduzido:

*O autuado suscitou inicialmente a decadência da exigência em lide.*

*Sobre essa questão, conforme mencionou o autuante, a PROCURADORIA ESTADUAL (PGE/PROFIS), através do Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, firmou entendimento de que 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 e prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento do imposto em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.*

*No caso concreto, nos encontramos frente a lançamento de ofício corretivo dos atos de apuração e pagamento realizados pelo contribuinte em relação ao ICMS mensal, em que houve dedução de créditos fiscais considerados indevidos pelo fisco.*

*O autuado declarou a ocorrência do fato jurídico tributário e apurou o montante do imposto supostamente devido.*

***Ao contrário do entendimento do autuante, apesar do procedimento irregular verificado, não há comprovação nos autos que caracterize a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.***

*A situação, dessa forma, se enquadra na regra contida no § 4º, do art. 150 do CTN, ou seja, trata-se de hipótese de lançamento por homologação que somente ocorre nos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de “antecipar” o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeitando-se a posterior homologação, expressa ou tácita, por aquela autoridade. Nessa situação, a contagem do prazo decadencial tem início a partir da data de ocorrência dos correspondentes fatos geradores.*

*Considerando que o ato de lançamento formalizado através do A.I. se tornou perfeito e acabado com a ciência do contribuinte verificada em 06/12/2021, os fatos geradores anteriores a 06/12/2016, ocorridos de 31/01/2016 a 30/11/2016 foram atingidos pela decadência, de forma que os créditos tributários reclamados naquelas datas ficam extintos, incidindo a regra do art. 156, inciso V do CTN.*

Data máxima vênua, discordo do relator *a quo*, pois o autuante quando disse à fl. 66 que em todos os meses daquele exercício houve imposto apurado e não pago, e há fortes indícios de dolo, fraude ou simulação.

*De fato, ao consultar os recolhimentos do contribuinte no exercício de 2016, apareceram uns poucos pagamentos, todos decorrentes de parcelamento de débito, sem nenhuma vinculação com a apuração do ICMS o que confirma a afirmação do autuante. Não basta que o contribuinte tenha feito recolhimentos, é preciso que tenha correlação com o imposto apurado no mês. Assim é que o pagamento de uma denúncia espontânea ou de um auto de infração, não se aplica ao incidente de uniformização da PGE/PROFIS:*

***(...)com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações e prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento do imposto em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.***

Ora, os poucos valores recolhidos não têm nenhuma vinculação com apurar montante do imposto devido, mas efetua em montante inferior. Os pagamentos efetuados estão desvinculados da



apuração citada na recomendação da PGE/PROFIS, e assim, aplica-se a regra do art. 173, I do CTN,

Por outro lado, afirmar que não houve dolo, fraude ou simulação, me parece uma conclusão que não se adequa à realidade dos fatos. O autuante também pontuou que há fortes indícios da ocorrência de dolo, fraude ou simulação (fl. 66).

Isto porque, não estamos a tratar de um fato simples, como apurar o imposto e não pagar ou ter pago a menos. Durante 12 meses seguidos, o contribuinte apurou o imposto devido por antecipação parcial, não efetuou o pagamento e ainda utilizou a crédito, de forma a diminuir o imposto a pagar. Quando isso ocorre em um mês isolado, pode se atribuir a um lapso, mas de forma sucessiva por 12 meses consecutivos, um contribuinte não pagar o imposto, declarar como sendo pago e ainda levar a crédito, lesando duplamente o fisco, pela ausência de pagamento e pela diminuição do imposto a pagar na apuração, é difícil se admitir que tal atitude não tenha sido feita de forma intencional, o que caracteriza o dolo.

É uma situação em que penso haver inversão do ônus da prova. O contribuinte deveria apresentar justificativas para lançar a crédito por 12 meses valores que só poderiam ser creditados mediante o pagamento, provando a razão de equívoco. A prática da infração sucessiva, revelou por si, uma situação dolosa.

Assim posto, DOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, modificando a Decisão recorrida, e passo ao Recurso Voluntário.

O recorrente fala em busca da verdade material e em negativa de pedido de diligência pela Junta, contudo nem na impugnação inicial, nem no Recurso Voluntário foi apontado qualquer elemento de dúvidas quanto aos fatos, que possa justificar a diligência. O recorrente apenas fala em diligência, mas sequer é possível visualizar onde está o pedido, e qual o fundamento. Além disso, o próprio autuante revela na descrição da infração, que os valores devidos por antecipação foram objeto de denúncia espontânea em agosto de 2018, levando a crédito a partir daquele mês, ou seja, trata-se de infração confessada por denúncia espontânea posterior.

Insiste na decadência de dezembro de 2016, contudo sem apresentar a razão para tal, já que o auto foi lavrado antes de findar o dia 31/12, e o lançamento foi feito com base na apuração do valor nesta data. Além disso, o provimento do Recurso de Ofício já demonstra que não apenas o mês remanescente, mas todo o período do lançamento está a salvo do prazo decadencial.

Traz o argumento de inconstitucionalidade da antecipação tributária em relação a consumidor final que não é contribuinte, sendo que o lançamento aqui foi feito contra um contribuinte e não um consumidor final.

Além disso, o próprio contribuinte, aqui recorrente, apurou o imposto por antecipação, contudo a infração se deu por conta de lançar a crédito sem sequer efetuar o pagamento, havendo inclusive denúncia espontânea em agosto de 2018.

Os argumentos quanto à substituição tributária indevida para estabelecimentos industriais são totalmente impertinentes visto ser o contribuinte um atacadista. O caráter confiscatório da multa, cita multa de 100% quando foi de 60%. Cita ainda que quanto às infrações 04 e 05 (fl. 114) devem ser reduzidas para 20%, se a infração ainda persistir, sendo que este Auto é de Infração única e não há infrações 04 e 05. Conforme dito no voto recorrido, o RPAF em seu art. 167 veda a apreciação de questões de inconstitucionalidade da multa aplicada.

Assim, devo concordar com o autuante à fl. 64, quando diz que no mérito o autuado não contesta objetivamente nada do que foi autuado (lançamento de créditos de antecipação parcial antes do pagamento), e traz uma série de argumentos sobre DIFAL, inconstitucionalidades de antecipação para consumidor final, com julgados do STF, e até que o regime de substituição tributária não deve ser aplicado quando se destinem a mercadorias para estabelecimento industrial, quando não há destino para nenhuma indústria, visto se tratar de uma empresa comercial.

Face ao exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e DOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício. Auto de Infração PROCEDENTE.

**VOTO DIVERGENTE (Quanto à decadência)**

Com o devido respeito, divirjo do Relator quanto à decadência acolhida pela JJF.

Não há nos autos qualquer demonstração de dolo, fraude ou simulação, características que devem ser provadas e não presumidas, uma vez que, no ordenamento jurídico brasileiro a presunção que prevalece é a de boa-fé. Como o próprio Ilmo. Relator reconhece em seu voto, o autuante apenas sugere a presença de *indícios*, elementos insuficientes para justificar o afastamento do corte decadencial.

A presença dessas condutas, para possibilitar o seu acatamento, devem constar expressamente da acusação fiscal, a qual deve se fazer acompanhar das respectivas provas, inclusive para possibilitar o exercício da ampla defesa e do contraditório, o que não ocorreu neste caso.

Assim, divirjo do Ilmo. Relator, apenas para NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, ratificando a decadência reconhecida em 1ª Instância.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto e por unanimidade **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 299430.0026/21-4, lavrado contra a empresa **TECMÉDICA HOSPITALAR LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$293.079,78**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTOS VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Francisco Aguiar da Silva Júnior, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Anderson Ítalo Pereira e Valdirene Pinto Lima.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de janeiro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DIVERGENTE

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS