

**PROCESSO** - A. I. Nº 299130.0003/18-0  
**RECORRENTE** - LICIMASTER DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS E PRODUTOS MÉDICO HOSPITALARES EIRELI  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0164-04/19  
**ORIGEM** - INFRAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/05/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0085-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação de saída posterior, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na legislação. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 4ª JJF, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF/99, através do Acórdão 0164-04/19, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 21/09/2018, exigindo crédito tributário no valor de R\$158.828,43, relativo a três exações, sendo objeto recursal as seguintes infrações:

*Infração 1 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$3.901,28, referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, nos meses de outubro e novembro de 2015;*

*Infração 2 – Multa percentual de 60%, no valor de R\$143.887,15, sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro, março a dezembro de 2016; janeiro, fevereiro e maio a outubro de 2017.*

A Decisão proferida concluiu pela procedência parcial do Auto de Infração, no valor de R\$147.788,43, ao julgar a infração 3 improcedente (relativa a entrega de arquivos), diante das seguintes razões:

#### VOTO

[...]

*Por sua vez, a infração 1 foi acatada pelo defensor, em que de pronto será considerada procedente. Assim, a contenda se restringe apenas em relação às infrações 2 e 3 do presente PAF.*

*Em relação à infração 2, que diz respeito a cobrança de multa percentual de 60% sobre a parcela de imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação, referente mercadorias adquiridas para comercializar e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, o sujeito passivo não refuta o mérito, apenas registra que a cobrança de multa, pela falta de recolhimento de ICMS por antecipação parcial, não deve ser aplicada quando esse fato não acarreta em perda ao erário público.*

*Todavia, como bem destacou o autor, em sede de informação fiscal, o art. 12-A da Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado Bahia, assim dispõe:*

*Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.*

*Por sua vez, o Art. 42, do mesmo diploma legal, traz, em seu bojo, as tipificações de infrações cometidas à legislação do ICMS no Estado da Bahia. No caso em exame, vê-se o enquadramento inciso II, alínea “d”, do citado artigo, a seguir transcritos:*

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente;*

*d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;*

*Em sendo assim, vejo que a exigência da multa está corretamente capitulada no dispositivo do art. 42, inc. II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, vigente à época dos fatos geradores, em que o Fiscal Autuante, cumprindo o seu dever funcional, em obediência à legislação vigente no Estado da Bahia, ao verificar que o deficiente não houvera recolhido o ICMS exigido por antecipação parcial, referente às mercadorias adquiridas proveniente de outras unidades da Federação para comercializar de forma tempestiva, aplicou assertivamente a multa de 60% do valor do imposto não recolhido tempestivamente na forma do art. 42, inc. II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, acima destacado.*

*Infração 2 subsistente.*

[...]

*Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, por restar procedente as Infrações 1 e 2, e improcedente a infração 3.*

No Recurso Voluntário, às fls. 147 a 161 dos autos, o recorrente, preliminarmente, requer que todas as intimações/publicações e reintimações na Imprensa Oficial ou por qualquer outro meio sejam feitas EXCLUSIVAMENTE e/ou concomitantemente em nome de Dr. Fabrício Simões, OAB/BA 28.134 e ao contribuinte impugnante, no endereço na Av. Antônio Carlos Magalhães, 2487, Sala 912, Brotas, Salvador, e no endereço do contribuinte cadastrado na SEFAZ, sob pena de nulidade.

Destaca que a interposição de recurso administrativo, enquanto pendente de julgamento, suspende a exigibilidade do crédito tributário, em conformidade com o disposto no inciso III, do art. 151 do CTN, sendo legítima, portanto, a expedição de CPD-EN em favor da impetrante, nos termos do art. 206 do CTN, consoante precedentes das cortes do país.

Passa a fazer um histórico do Auto de Infração, da defesa e da decisão da JJJ para, em seguida, tecer as seguintes considerações recursais:

Diz que a acusação em discussão não está clara e devidamente demonstrada de forma analítica, cujas planilhas elaboradas foram entregues ao autuado sem razão de ser, inclusive, sendo desconsideradas as informações e planilhas, bem como as provas do autuado.

No mérito, o recorrente diz que na infração 1 está sendo acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária nos meses de outubro e novembro de 2015. E que ainda que tenha, inadvertidamente, reconhecido a “utilização do crédito” na defesa, desassistida de técnica ou elaborada no deslize da ignorância, não se pode imputá-lo um prejuízo de uma infração que não corresponde ao caso concreto, do que invoca o art. 172, II do CTN, o qual estabelece que:

*Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:*

*II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;*

Diz que, no caso deste Auto de Infração, não lhe foi entregue o relatório fiscal claro, o que causou prejuízo ao oferecimento de impugnação, atentando contra a ampla defesa e o contraditório assegurados a todos os cidadãos.

Afirma que ocorre no caso é que, por vezes, o contribuinte não utiliza efetivamente o valor do

crédito fiscal considerado como indevido pelo fisco, ou seja, a empresa não abate este valor do tributo a ser recolhido no período, apenas lança o crédito em seu livro digital ou em sua guia de informação, seja para transferi-lo a outro estabelecimento, seja para fazer o abatimento em período futuro, seja com outra intenção qualquer. E neste caso, há, a rigor, o “descumprimento” de uma obrigação acessória, de fazer ou deixar de fazer. Mesmo assim, via de regra, incorretamente, o fisco notifica o contribuinte autuado para pagar a multa, além do valor lançado a crédito, ainda que não utilizado como abatimento do tributo por ele devido.

Diz que casos como este pululam aos borbotões, originados pelos mais diversos órgãos públicos, e tendo em vista a sempre urgente necessidade de expedição de certidão negativa, muitos contribuintes acabam simplesmente aderindo a parcelamentos ou confessando débitos que em muitos casos são inexigíveis, como o da infração 1.

Aduz que ao fazer o lançamento incorreto, descumpre o contribuinte com uma obrigação acessória – “*obrigação de fazer ou deixar de fazer*” – e deve ser penalizado com multa de natureza acessória. E, em seguida, deve-se fazer o estorno do valor indevidamente lançado como crédito. Se desse estorno resultar algum valor que porventura não tenha sido recolhido, significa que ocorreram *fatos geradores* do imposto e que a correspondente obrigação de pagar deixou de ser cumprida. Aí sim, deve ser exigido o respectivo valor a título de tributo, tendo **sempre** como período de referência aquele em que efetivamente ocorreu o *fato gerador*, pois o simples lançamento de crédito indevido não se encontra dentre as hipóteses previstas na legislação em que é possível ocorrer a antecipação da exigência.

Reitera ser inadmissível se cobrar, a título de imposto, valor simplesmente lançado indevidamente como crédito fiscal pelo contribuinte, ainda que o valor tenha sido transferido ou que seja evidente sua intenção de deixar de pagar tributo nos meses seguintes, pois não se pode criar imposto do nada. Só se pode cobrar imposto por meio de Auto de Infração ou Notificação Fiscal de quem deixou efetivamente de pagá-lo. É absurdo que se exija imposto relativo à “sonegação futura”, eis que o direito de crédito de ICMS está condicionado à existência da operação ou prestação, bem como, à idoneidade do documento fiscal que as embase e que comprove o valor do imposto cobrado, como devidamente apresentado pelo contribuinte. Assim, defende que deve ser cancelada a infração 1.

No tocante à infração 2, o recorrente alega que, através de consulta ao banco de dados do Sistema INC, se verifica que através do CNAE que a empresa não compra mercadorias para revender, já que só trabalha para o Estado, através de licitações, para o fornecimento de mercadorias aos hospitais públicos. Assim, por exigência de seus contratos, o autuado deve sempre manter mercadorias em estoque para atendimento de emergência em hospitais e postos de saúde do Estado.

Nessa linha de raciocínio, afirma o recorrente que é cediço que o regime de substituição tributária não deve ser aplicado às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial, como dispõe o inciso III, do § 8º, do art. 8º da Lei nº 7.014/96.

Salienta que o STF está a julgar, com base no RE 970.821-RS a possibilidade ou não de antecipação parcial. Pois, tal sistemática tende a ofender a Constituição Federal, pelas seguintes razões: 1) o pagamento antecipado de imposto significaria seu recolhimento antes de ocorrido o fato gerador respectivo; 2) inexiste lei estadual que, nos termos do art. 116, I do CTN (LC), tenha antecipado a ocorrência do fato gerador do ICMS nas saídas que se seguirem à entrada da mercadoria no território estadual e 3) é proibida a delegação do Poder Legislativo ao Executivo para que este defina, no Regulamento do ICMS, as mercadorias em relação às quais deve haver antecipação da ocorrência do fato gerador, por ser tal matéria reservada à lei. Também, existe a transgressão aos arts. 5º, II, 145, § 1º, 146, III, a e d, 150, I e § 7º, 155, IV, 170, IX, e 179 da Lei Maior. Assim, conclui que: se a cobrança do tributo está em destaque, imagine-se a cobrança de sua multa.

Por fim, passa a tecer considerações sobre o caráter confiscatório da multa aplicada de 60%, incidente sobre a suposta diferença tributada, eis que, como já demonstrado, esta pretensa

tributação (principal) é irregular e ilegal. Da mesma forma, portanto, é ilegítima a multa respectiva. E, 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. Cita entendimento do STF na questão das multas tributárias e diz que a Lei nº 9.298/96 estipula que a multa não pode exceder a 2%, tendo em vista que este percentual diz referência aos casos de **não cumprimento de obrigação**.

O recorrente ainda alega que, em que pese não ter havido razão para infração e muito menos para multa, o fiscal entendeu que deveria arbitrar multa 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%, razão pela qual, quando excedido esse percentual, é necessário que haja essa redução, quer seja ao particular, quer seja para o fisco, do que concluiu que, quanto às infrações 4 e 5 (?), as multas devem ser reduzidas para 20%, se a infração ainda persistir, em face de prescrição intercorrente.

Diz que a autoridade fazendária alegou que utilizou como parâmetro de correções monetárias a Taxa SELIC (que já engloba juros e atualização). No entanto, a Constituição Federal aborda o princípio da isonomia, e se o contribuinte tivesse crédito do Estado, este o pagaria atualizando a dívida pelo índice de poupança. Assim, os juros e correções devem ser recalculados nos índices atuais utilizados pelo STF no julgamento do RE 870947/SE, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 20/9/2017.

Por fim, requer:

- (i) A citação do patrono para qualquer ato, sob pena de nulidade;
- (ii) Seja julgada procedente a presente impugnação, para os fins de reconhecer a nulidade da intimação de Decisão de primeira instância;
- (iii) A suspensão da exigibilidade do crédito tributário até ulterior deliberação.
- (iv) No caso de não anular o Auto de Infração, a alinhar as respeitadas decisões com o atual posicionamento do STF, reduzindo o total das multas de 60% para 20%.
- (v) Seja julgado improcedente a autuação, cancelando-se a exigência fiscal e por consequência as penalidades imputadas indevidamente a contribuinte impugnante.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, com efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário, no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância, ocorrida através do Acórdão JJF nº 0164-04/19, de 24/09/2019, que julgou procedente em parte o presente Auto de Infração, cujas alegações recursais, relativas às exações 1 e 2, passo a analisá-las.

Inicialmente, há de se registrar, que só a partir da Procuração nomeando e constituindo o patrono para representar o sujeito passivo, datada de 18 de setembro de 2019, conforme documento às fls. 134 dos autos, e sua anexação ao PAF, ocorrida através da manifestação de fls. 128 a 144 dos autos, datada de 27 de novembro de 2019 (fl. 127), quando a SEFAZ tomou ciência de tal outorga, poderia atender ao pedido para que todas as intimações e/ou publicações na Imprensa Oficial ou por qualquer outro meio sejam feitas EXCLUSIVAMENTE e/ou concomitantemente em nome de Dr. Fabrício Simões, OAB/BA 28.134 e ao contribuinte impugnante, no endereço na Av. Antônio Carlos Magalhães, 2487, Sala 912, Brotas, Salvador, e no endereço do contribuinte cadastrado na SEFAZ, do que, doravante, se recomenda o atendimento do requerido.

Contudo, por razões óbvias, não haveria como atender tal pleito, quando da intimação ao sujeito passivo para tomar ciência do resultado do julgamento da JJF, ocorrida em 11/11/2019, através do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), com data de ciência de 27/11/2019, conforme documento às

fls. 126, eis que não havia sido anexado aos autos o mandato de outorga, o que só ocorreu, repita-se, em 27 de novembro de 2019, através da manifestação do contribuinte sob SIPRO 538719/2019-9.

Consequentemente, tanto por tais considerações, como também por ter o contribuinte apresentado tempestivamente suas razões recursais, o que denota ausência de prejuízo ao seu direito de defesa, é totalmente descabida a pretensão recursal “... *de reconhecer a NULIDADE DE INTIMAÇÃO DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA*”.

Também descabe a alegação recursal de: “*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 sem razão de ser, inclusive, sendo desconsideradas as informações e planilhas, bem como as provas do autuado*”, pois, registe-se, todas as exações foram devidamente demonstrada, às fls. 19 a 48 dos autos, cujas razões de defesa, restritas às exações 2 e 3, foram objeto da devida análise pela JJF, resultando, inclusive, a insubsistência da terceira exação, logo, o PAF está de acordo com o devido processo legal.

No mérito, quanto à infração 1, relativa à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$3.901,28, inerente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, nos meses de outubro e novembro de 2015, em que pese o autuado, quando da impugnação ao Auto de Infração, ter reconhecida a infração, quando do Recurso Voluntário insurge-se contra a exação fiscal e afirma que, por vezes, não utiliza efetivamente o valor do crédito fiscal considerado como indevido pelo fisco, uma vez que não abate este valor do tributo a ser recolhido no período, apenas lança o crédito no livro ou em guia de informação, seja para transferi-lo a outro estabelecimento, seja para fazer o abatimento em período futuro, seja com outra intenção qualquer. Assim, defende apenas o “descumprimento” de uma obrigação acessória, de fazer ou deixar de fazer, devendo ser penalizado com multa de natureza acessória, do que entende que deva ser cancelada a infração 1.

Da análise das razões recursais, verifica-se que as mesmas não são capazes de elidir a acusação fiscal de crédito indevido, haja vista que o próprio alegante, no caso concreto, não comprova sua alegação de que, efetivamente, nos meses de outubro e novembro de 2015, tais valores tido como créditos indevidos não foram compensados com o débito do imposto nos respectivos meses para apuração do valor do tributo a ser recolhido no período, de modo a caracterizar apenas crédito fiscal que não importou em descumprimento de obrigação principal, infração capitulada no art. 42, inciso VII, “a” da Lei nº 7.014/96, conforme redação dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/07.

Na verdade, o recorrente aduz, que “por vezes”, não utiliza efetivamente o valor do crédito fiscal considerado como indevido, o que já torna muito abstrata e frágil sua alegação. Caber-lhe-ia, por tratar de um fato modificativo, apensar aos autos comprovantes que naqueles meses de outubro e novembro de 2015 ocorreram saldos credores de ICMS em valores superiores aos respectivos créditos indevidos de R\$2.083,14 e R\$1.818,14, de modo a provar que tais quantias, efetivamente, não foram compensadas com o débito do imposto na apuração do tributo recolhido. Item mantido.

No tocante à infração 2, na qual se exige a multa percentual de 60%, no valor de R\$143.887,15, sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, adquiridas com fim de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saídas posteriores tributadas normalmente, nos exercícios de 2016 e 2017, o recorrente alega que a empresa não compra mercadorias para revender e que só trabalha para o Estado, através de licitações, para o fornecimento de mercadorias aos hospitais públicos, do que defende não caber a exigência do ICMS da antecipação parcial e, em consequência, a multa percentual, ora exigida.

De fato, caso restasse inexoravelmente comprovado que os produtos adquiridos pelo recorrente, se destinavam exclusivamente ao fornecimento a órgãos ou entidades da administração pública direta ou indireta, bem como a suas autarquias e fundações, e que as operações ocorreram isentas do ICMS, caberia razão ao alegante, já que o próprio art. 12-A, §1º, I da Lei nº 7.014/96, prevê que

não se aplica a antecipação parcial às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por isenção.

Porém, apesar de tratar de um fato novo alegado pelo recorrente, eis que não o mencionou quando da sua defesa, o alegante se exime de comprovar através dos documentos fiscais as posteriores e efetivas operações aos aludidos destinatários, limitando-se, tão-somente, a afirmar que através de seu CNAE, pode se verificar que não compra mercadorias para revenda, e que só trabalha para o Estado, participando de licitações para o fornecimento de mercadorias aos hospitais públicos.

Contudo, da análise dos dados cadastrais do contribuinte, às fls. 6 e 7 dos autos, verifica-se que sua atividade econômica principal é o CNAE 4644301, ou seja, comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano, além de diversas atividades secundárias atacadista e varejista, dentre as quais de: materiais para uso médico, cirúrgico, hospitalar e de laboratórios; produtos odontológicos; próteses e artigos de ortopedia; cosméticos e produtos de perfumaria e de higiene pessoal, etc., pelos quais nada se comprova, muito pelo contrário, só depõe contra a alegação recursal de que “... será verificado através de sua CNAE, a empresa não compra mercadorias para revender ...”.

Entretanto, o recorrente, obtendo provas documentais possíveis de sustentar suas afirmações, poderá peticionar à PGE proceder ao controle da legalidade e representar ao CONSEF, nos termos previstos no art. 113, §5º do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Quanto à alegação recursal de que o STF está a julgar, com base no RE 970.821-RS, a possibilidade da antecipação parcial, há de ressaltar que o próprio STF, decidiu pela improcedência da Ação Direta de Inconstitucionalidade do art. 12-A da Lei estadual nº 7.014/96, consoante ADI 3.426-0 (DJ 01.06.2007).

Em relação à alegação sobre a Taxa SELIC, tal previsão encontra-se no art. 102 da Lei Estadual nº 3.956/81 (COTEB).

Por fim, quanto à alegação da multa aplicada ser confiscatória, deixo de me pronunciar, em razão de falecer competência a este órgão julgador tal análise, como previsto no art. 125 do COTEB, Lei nº 3.956/81, salientando apenas, que tais penalidades são as legalmente previstas aos casos em análise.

Dessa forma, considero correta a Decisão proferida pela 4ª JJF. Mantida a infração.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 299130.0003/18-0, lavrado contra LICIMASTER DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS E PRODUTOS MÉDICO HOSPITALARES EIRELI, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$3.901,28, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de R\$143.887,15, prevista no incisos II, “d”, c/c §1º da mesma Lei e Artigo já citados, com os acréscimos moratórios na forma do COTEB, aprovado pela Lei nº 3.956/81.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 31 de março de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

*ESTADO DA BAHIA  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)*

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGF/PROFIS