

**PROCESSO** - A. I. N° 279757.0010/20-7  
**RECORRENTE** - DROGARIA SÃO PAULO S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0076-01/21-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 18/07/2022

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0156-12/22-VD**

**EMENTA: ICMS. MULTA. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA.** Aquisição de mercadorias por Drogaria. A multa decorre da falta de recolhimento da antecipação do ICMS, nos termos preconizados na legislação, sendo a tese recursal, em função do montante lançado, imprestável ao cancelamento da exação. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos, de Recurso Voluntário, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF/99, interposto contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, ocorrida através do Acórdão nº 0076-01/21-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 04/06/2020, para exigir:

*Infração 1 - Multa percentual, no valor de R\$ 155.201,41, correspondente a 60% sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, referente às entradas interestaduais realizadas por farmácias e drogarias, na forma prevista no art. 294 e § 17 do art. 289 do Decreto nº 13.780/12, conforme Anexo A – Antecipação Tributária, ocorrido nos meses de janeiro a dezembro de 2015, prevista na alínea “d” do inciso II e § 1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96;*

*Infração 2 - Multa percentual, no valor de R\$ 10.296,05, correspondente a 60% sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, referente às aquisições no Estado da Bahia realizadas por farmácias e drogarias, na forma prevista no art. 294 e § 17 do art. 289 do Decreto nº 13.780/12, conforme Anexo A – Antecipação Tributária, ocorrido nos meses de janeiro a agosto de 2015, prevista na alínea “d” do inciso II e § 1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 77.504,49, em razão das seguintes considerações:

**VOTO**

*Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*O presente auto de infração trata da exigência de multa sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a aquisições internas e interestaduais de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.*

*De início, cabe registrar a correta aplicação da legislação por parte dos autuantes, durante a ação fiscal que culminou com a lavratura do presente auto de infração. Diante de uma investigação acerca do pagamento devido por antecipação tributária, ao ser constatado o seu não pagamento, os autuantes observaram, em cumprimento ao disposto no § 1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, se o autuado, que apura o imposto pelo regime de conta corrente fiscal, havia oferecido à tributação as operações subsequentes com as mesmas mercadorias.*

*A interpretação sistemática da legislação evita exigências fiscais exacerbadas e um desencontro com o espírito da lei. Assim, a comprovação acerca da tributação na operação subsequente, é obrigação dos autuantes neste tipo de ação fiscal, pois poderá resultar, no caso de não tributação, em uma consequente exigência do imposto devido por antecipação mais a correspondente multa.*

*No presente caso, a constatação de que ocorreu a tributação nas operações subsequentes com as mesmas*

mercadorias levaram os autuantes a efetuarem com perfeição este lançamento, exigindo apenas a multa, nos termos do § 1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Da análise do demonstrativo de débito, observo a ocorrência da decadência do direito da Fazenda Pública exigir o crédito tributário neste auto de infração em relação aos fatos geradores anteriores a junho de 2015. De acordo com o Ofício PGE/PROFIS/NCA nº 03/2017, acolhido pelo Gabinete do Procurador Geral do Estado, conforme Parecer GAB LSR 09/2017, devido a reiteradas decisões judiciais, é sugerido que a Administração Fazendária reformule suas rotinas de trabalho, a fim de que a notificação regular do contribuinte acerca do lançamento de ofício se ultime ainda no curso do prazo decadencial e que seja reconhecido, ainda na esfera administrativa, que o lançamento do crédito tributário somente se considere concretizado, para fins de afastamento do cômputo decadencial, quando efetuada a respectiva intimação ao contribuinte.

O autuado declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, e apurou o montante do imposto supostamente devido. Na presente reclamação de crédito, não ficou caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação praticada pelo autuado que justificasse a diferença exigida. Desse modo, com fundamento no § 4º do art. 150 do CTN, conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador até a data da ciência do auto de infração pelo autuado.

A intimação do autuado acerca da lavratura do presente auto de infração somente ocorreu no dia 15/06/2020, conforme documento acostado à fl. 14. Desse modo, já havia decaído o direito da Fazenda Pública de exigir os créditos tributários referentes ao período de janeiro a maio de 2015. Sendo, portanto, excluída deste auto de infração a exigência fiscal desse período nas duas infrações.

O pedido de afastamento da exigência de multa pela falta de pagamento do imposto devido por antecipação tributária não pode ser deferido, em razão de suposto incremento da arrecadação decorrente da tributação ocorrida na operação subsequente.

A previsão de exigência de multa na situação narrada, está prevista no § 1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, conforme a seguir:

§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”;

De fato, foi constatada pelos autuantes a ocorrência de equívoco na aplicação da MVA que incidiu sobre às aquisições efetuadas pelo autuado, constantes nos demonstrativos de débito das infrações 01 e 02. Os autuantes refizeram os demonstrativos aplicando as MVAs vigentes no § 17 do art. 289 do RICMS, vigentes à época dos fatos geradores, conforme demonstrativo à fl. 71.

Entretanto, em decorrência da decadência do direito da Fazenda Pública exigir o crédito tributário nos meses de janeiro a maio de 2015, a infração 01 fica reduzida para R\$ 75.739,65, referente às exigências contidas no demonstrativo de fl. 71, com data de ocorrência de junho a dezembro de 2015, e a infração 02 fica reduzida para R\$ 1.764,84, referente às exigências contidas no demonstrativo de fl. 71, com data de ocorrência de junho a agosto de 2015

Assim, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do auto de infração, ficando a exigência fiscal reduzida para R\$ 77.504,49.

## VOTO EM SEPARADO

Inicialmente, devo consignar, que acompanho o voto do nobre Julgador/Relator no tocante à procedência parcial do Auto de Infração. Quanto a isto, não merece qualquer reparo o voto proferido pelo ilustre Julgador/Relator.

A minha discordância - vale reiterar, não afeta a decisão unânime pela procedência parcial da autuação - reside apenas quanto ao entendimento manifestado pelo Relator de que, ... a comprovação acerca da tributação na operação subsequente é obrigação dos autuantes neste tipo de ação fiscal, pois poderá resultar, no caso de não tributação, em uma consequente exigência do imposto devido por antecipação mais a correspondente multa.

Divirjo desse entendimento, porque considero que cabe, também, e precipuamente, no caso desse tipo de infração, ao sujeito passivo da relação tributária, provar que ao descumprir a obrigação principal de recolhimento do ICMS por antecipação parcial na entrada da mercadoria, tributou normalmente nas operações de saídas, o que, inclusive, não afasta a ilicitude, mas, apenas, evita a possibilidade de exigência em duplicidade do imposto, cabendo, exclusivamente, a aplicação da multa de 60%, conforme o presente caso.

A meu ver, precisamente no caso desse tipo de infração - apesar de não ser exorbitante a verificação que possa ser feita pela Fiscalização -, por certo que o infrator, no intuito de afastar a exigência do imposto, é detentor de todos os elementos de prova de que, apesar de não ter cumprido a determinação legal de antecipação parcial do imposto, realizou as operações de saídas das mercadorias tributadas normalmente, permitindo, desse modo, a

*aplicação apenas da multa de 60% do valor do imposto.*

*Parece-me que nos casos especificamente da antecipação parcial do ICMS, são plenamente aplicáveis as disposições do art. 373 do Novo Código de Processo Civil (CPC) - aplicado de forma subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal no Estado da Bahia -, no sentido de quem é o responsável pelo ônus probatório:*

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

*Conclusivamente, o meu entendimento é de que a comprovação acerca da tributação na operação subsequente, não pode ser exclusivamente dos autuantes neste tipo de ação fiscal, mas sim, precípua mente, do sujeito passivo que incorreu na ilicitude apurada, haja vista que é o detentor dos elementos comprobatórios que podem afastar a exigência do ICMS e aplicação apenas da multa de 60%.*

No Recurso Voluntário, às fls. 93 a 102 dos autos, o recorrente se insurge contra a Decisão recorrida sob alegação de ausência de prejuízo ao Estado da Bahia eis que o mero equívoco formal cometido pela empresa resultou em um recolhimento a maior do ICMS-Antecipado.

Reconhece que ao receber as mercadorias em seu estabelecimento, tanto oriundas de operações internas quanto de operações interestaduais, é obrigado, em virtude do disposto no art. 294 do Decreto nº 13.780/12, a recolher o ICMS por antecipação em relação às aquisições de produtos que não são alcançados pela substituição tributária.

Contudo, acabou executando operação cuja carga tributária final é superior àquela que a fiscalização exige, conforme exemplo que apresenta, do que concluiu existir um acréscimo de mais de 60% do valor do ICMS que seria devido, caso tivesse recolhido o ICMS-Antecipação.

Assim, afirma não haver qualquer prejuízo ao Fisco Estadual caso se considere o recolhimento efetuado, o qual foi a maior que o efetivamente devido, do que destaca que a Decisão recorrida nada falou a respeito, limitando-se a dizer que o recorrente violou a legislação tributária.

Diante da consideração de ter recolhido o imposto a maior do que efetivamente tivesse recolhido na forma exigida, o recorrente sustenta que tal circunstância afasta o suporte fático sobre o qual os autuantes fundamentam a exação, ou seja, de que não teria recolhido o ICMS devido na operação.

Neste contexto, tendo em vista que a premissa sobre a qual foi considerada a aplicação da penalidade, no caso a falta de recolhimento de imposto, foi completamente afastada, o recorrente defende que não merece subsistir a multa aplicada, porquanto não houve qualquer prejuízo ao Erário Estadual, inclusive pelo fato de que a carga tributária resultante da operação realizada pela empresa ter sido superior àquela considerada pela fiscalização, não devendo subsistir a motivação sobre a qual a autoridade lançadora impôs a multa, devendo ser afastada completamente.

Assim, requer seja provido o Recurso Voluntário para que seja cancelado o Auto de Infração.

Registro a presença da advogada do Autuado, Sra. Tania Emily Lavedo Cuentas – OAB/SP nº 298.174, no que exerceu o direito da fala para a sustentação oral.

É o relatório.

## **VOTO**

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado para exigir do sujeito passivo, na condição de farmácia e drogaria, a multa percentual correspondente a 60% sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, nas aquisições de produtos não alcançados pela substituição tributária, previstos nos arts. 8º, II da Lei nº 7.014/96 e 294 do Decreto nº 13.780/12, cuja penalidade está prevista no art. 42, II, “d”, c/c § 1º da Lei nº 7.014/96.

O recorrente reconhece que está obrigado a recolher o ICMS por antecipação, em relação às aquisições de produtos que não são alcançados pela substituição tributária, contudo, em seu

favor, alega que seu procedimento não acarretou qualquer prejuízo ao Fisco Estadual, caso se considere o recolhimento efetuado, do que exemplifica numericamente.

Por sua vez, a JJF não acolheu tal tese de defesa, conforme ementa a seguir:

**EMENTA: ICMS. MULTA. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA TOTAL. FALTA DE RECOLHIMENTO.** Autuado reconhece o não recolhimento da antecipação tributária. O suposto valor superior recolhido por ocasião da subsequente saída realizada, não afasta a presente exigência fiscal. Demonstrativo revisado pelos autuantes para correção das MVAs aplicadas. Decadência do direito da Fazenda Pública em exigir os créditos tributários relativos ao período de janeiro a maio de 2015.

Inicialmente, há de registrar que o § 1º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, condiciona, para aplicação apenas da multa, prevista no inciso II, alínea “d” do mesmo dispositivo legal, quando se tratar de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração, e **comprovadamente** recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, conforme texto legal a seguir transscrito:

*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;*

*§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saídas posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II;*

Da simples leitura dos dispositivos legais acima transcritos, verifica-se que o lançamento fiscal se realizou em absoluta consonância com a Lei. Nesta infração não foi cobrado o imposto, mas sim a multa, devido à falta de recolhimento tempestivo da antecipação do ICMS, nos termos preconizados na legislação. Dessa forma, entendo que a tese recursal, em função do montante lançado, não se presta para o cancelamento da multa, dentro da previsão da norma que a estipula.

Ademais, não inclui na competência do órgão julgador administrativo o cancelamento ou redução de multas, sejam por descumprimento de obrigações acessórias ou concernentes a infração de obrigação principal, cujos dispositivos, previstos nos §§ 7º e 8º da aludida Lei nº 7.014/96, foram revogados, respectivamente, pela Lei nº 14.183/19 e pela Lei nº 12.605/12.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 279757.0010/20-7, lavrado contra **DROGARIA SÃO PAULO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento da multa pecuniária no valor de **R\$ 77.504,49**, prevista no art. 42, II, “d”, c/c § 1º da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 3.956/81.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de maio de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL - REPR. DA PGE/PROFIS