

A. I. Nº - 102148.0037/21-1  
AUTUADO - JOB PRODUTOS VETERINÁRIOS EIRELI  
AUTUANTE - MARCOS VENÍCIUS BARRETO MAGALHÃES  
ORIGEM - DAT METRO / INFAS VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 30/06/2023

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0123-04/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. MULTA PERCENTUAL APLICADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. É legal a exigência do ICMS por antecipação parcial quando comprovado que as mercadorias adquiridas são destinadas à comercialização. Após informação fiscal houve diminuição do valor exigido. Arguições de nulidade não acolhidas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 06/12/2021, exige multa, no valor de R\$ 135.254,30, sobre a parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posteriormente tributada normalmente.

O autuado ingressa com defesa, fls. 68 a 75, e após falar sobre a tempestividade da apresentação da mesma, diz que foi autuada pela suposta prática de falta de pagamento de ICMS por antecipação parcial, referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para comercialização, registradas na escrita fiscal e saída posterior tributada normalmente.

Em razão da suposta infração, está sendo aplicada multa de 60% sobre o ICMS supostamente não recolhido, o que equivale a R\$ 135.254,30. Ocorre que razão não assiste para a autuação em questão, muito menos para a aplicação da referida multa, tendo em vista que a Notificada não cometeu a suposta infração, o que restará minuciosamente demonstrado a seguir.

Conforme se verifica no Auto de Infração anexo, tem-se a nulidade do processo administrativo em tela em razão de claro cerceamento do direito à ampla defesa e contraditório. Isto porque não foram disponibilizadas à Autuada as informações detalhadas das aquisições que o Fisco está considerando como fato gerador de ICMS antecipação parcial. De acordo com o referido auto e seus anexos, percebe-se que o Agente autuante se restringe a tipificar a suposta infração, apontando os valores globais apurados em determinados períodos.

Ou seja, é impossível para a Autuada identificar, especificamente, quais as aquisições de mercadorias e respectivas notas fiscais estão sendo consideradas para, então, comprovar que houve o recolhimento do ICMS devido. Desta forma, requer a Autuada, desde já, que seja reconhecida a nulidade do auto de infração por nítido cerceamento do direito à mais ampla defesa e contraditório.

Ainda que se ignore a nulidade apontada acima, é imprescindível considerar, também, que a Autuada, conforme comprova o Contrato Social anexo, é empresa que atua no ramo de comércio de insumos agropecuários e afins, os quais, de acordo com o RICMS/BA, em seu art. 264, inciso XVIII, cumulado com o Convênio ICMS 100/97, sofrem isenção de ICMS, vigente no período apurado no presente Auto de Infração.

Assim, no seu entender resta demonstrada a total improcedência da infração em discussão, uma vez que a grande maioria das mercadorias comercializadas pela Autuada está acobertada pela isenção o que inviabiliza totalmente a cobrança de ICMS antecipação parcial e, consequentemente, a multa pelo não recolhimento.

Corrobora para a improcedência do Auto de Infração o fato de que as mercadorias que não são isentas são tributadas pelo regime da substituição tributária, e deve ser considerado, ainda, que a cobrança do ICMS na entrada do produto no Estado, sem considerar que o tributo já foi pago antecipadamente pelo substituto tributário, caracteriza cobrança em duplidade sobre a mesma operação.

Como exemplo, cita a venda pela Autuada de rações para animais domésticos, onde todo o ICMS devido já foi pago pelo remetente da mercadoria. Equivale a dizer que deve ser abatido do valor apurado no presente auto, também, o ICMS das Notas de Entrada, cujo montante encontra-se demonstrado na planilha anexa. Diante dos fatos e dispositivos acima transcritos, constata-se claramente que os produtos comercializados pela Autuada, quando não isentos de ICMS, sofrem tributação na origem, não havendo, portanto, qualquer condição de procedência do Auto de Infração na forma em que foi lavrado.

Acrescenta que os inúmeros argumentos lançados acima demonstram de forma incontrovertida que é indevida a aplicação da multa de 60%, uma vez que suas mercadorias sofrem isenção, por serem insumos agropecuários, além de que tais produtos, quando não isentos, seguem o regime da substituição tributária, sendo pago antecipadamente.

Desse modo, não havendo falta de recolhimento do ICMS sobre as aquisições realizadas pela Autuada, resta improcedente a aplicação da multa de 60%, razão pela qual requer a sua exclusão. Ainda que assim não entenda, restará demonstrado que a multa de 60% é ilegal desarrazoada, violando-se os princípios da proporcionalidade, capacidade contributiva, não-confisco e da segurança jurídica.

Conforme se depreende do disposto na Lei nº 9.430/1996, em seu art. 61, cujo teor transcreveu, os acréscimos moratórios, onde se inclui a multa, estão limitados ao percentual de 20% sobre o valor total débito. Registra também, as determinações constantes no art. 3º do Decreto-Lei nº 1.569/1977, ressaltando que embora o citado dispositivo refira-se a créditos federais, deve o mesmo ser aplicado por analogia aos créditos estaduais, norteando a incidência dos encargos a serem cobrados dos contribuintes. Assim, verifica-se claramente o direito de redução dos encargos aplicados aos supostos débitos de ICMS.

Dispondo sobre a limitação dos acréscimos aplicados sobre os débitos tributários de ICMS, diz que o Supremo Tribunal Federal decidiu no Recurso Extraordinário nº 754.554 Goiás, de relatoria do Eminentíssimo Ministro Celso de Mello, que a multa incidente sobre o tributo eventualmente inadimplido não pode ultrapassar o percentual de sua própria alíquota. Ou seja, no caso de ICMS, em sendo a alíquota de 17% (dezessete por cento), não podem os encargos ultrapassarem este percentual.

Transcreve voto relativo a citada decisão onde se verifica que, no caso paradigmático suscitado, a multa aplicada foi de 25% (vinte e cinco por cento sobre o valor do débito). Desse modo, resta indiscutível a aplicação dos mesmos preceitos ao presente caso, onde a multa alcança o patamar de 60% do valor do ICMS.

Desse modo, na mais remota hipótese de prevalecer o entendimento de que não houve o recolhimento do ICMS antecipação parcial, deve ser reduzida a multa aplicada para o percentual de 10% sobre o valor não recolhido.

Finaliza solicitando que seja declarada a nulidade do Auto de Infração nº 1021480037/21-1, em razão da omissão de informações a ensejar cerceamento do direito à ampla defesa e contraditório da Autuada.

Caso seja superada a nulidade apontada, requer que seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração, em função de o processo administrativo não estar considerando o fato de que a empresa comercializa, em sua grande maioria, produtos com isenção concedida pelo art. 264 do RICMS, os quais devem ser excluídos dos cálculos de apuração de suposto débito de ICMS. Se não em função das isenções supracitadas, requer que seja julgado improcedente o Auto de Infração em virtude de que a cobrança e pagamento do ICMS na forma pretendida pelo Fisco ensejará nítida bi-tributação, uma vez que o ICMS, quando devido, foi pago antecipadamente, ainda que parcialmente, na forma demonstrada na planilha anexa.

Por cautela, caso não entenda o ilustre Julgador pela total improcedência do Auto de Infração, que seja determinada a retificação dos cálculos, expurgando dos mesmos os produtos isentos e, quando não isentos, deduzindo o ICMS pago na entrada do produto, conforme planilha anexa.

Por fim, se julgado procedente o auto com a manutenção da penalidade, que seja reduzida a multa de 60% para 10%, face à sua ilegalidade e inconstitucionalidade.

Protesta a Autuada pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito, bem como pela juntada posterior de documentos, devendo a empresa ser intimada pessoalmente acerca do inteiro teor da decisão administrativa a ser proferida nestes autos, preservando o direito à ampla defesa, contraditório e devido processo legal, sob pena de nulidade.

O autuante presta Informação Fiscal, às fls. 93 a 97, e em relação ao pedido de nulidade do Auto de Infração diz que irá se ater ao que prever os incisos I, II e III do Art. 18, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7629, de 09/07/19, uma vez que o lançamento do crédito não foi de ofício.

Nesse sentido, considera que o ato do Auditor Fiscal sobre a autuação em foco não é nulo, porque tem autoridade legal para praticá-lo. Segundo, não houve preterição do direito de defesa, uma vez que foi assegurado o prazo de 60 (sessenta) dias para o contribuinte impugnar o auto de infração, conforme prevê o Art. 123, do RPAF. Como se pode observar neste processo, o registro do Auto de Infração (AI) se deu no dia 10/12/2021, enquanto a protocolização da defesa foi realizada no dia 04/02/2022, o que significa que o contribuinte usou o seu prazo para examinar o AI e depois registrar o seu requerimento.

Terceiro, considera que as decisões contidas no Auto de Infração foram fundamentadas, uma vez que consta um demonstrativo da infração às fls. 55 a 64, contendo informações dos fornecedores, inclusive os números dos documentos fiscais, o código da situação tributária, o código das operações fiscais, as bases de cálculos de crédito e de débito, e as suas alíquotas respectivas, redundando na apuração do ICMS, além do percentual da multa e a própria multa, sendo que, tudo isso mês a mês.

No mérito diz não assistir razão ao autuado em relação à suposta isenção onde o contribuinte alega que está acobertado pela isenção prevista no inciso XVII, do Art. 264, do RICMS-BA, combinado com a Cláusula terceira do Convênio ICMS 100/97, posto que atua no ramo de comércio de insumos agropecuários e afins, pois ao consultar o citado artigo, observa-se que o benefício concedido se limita às “saídas internas com insumos agropecuários...”, ou seja, o benefício alcança apenas às operações de saídas para o segmento agropecuário. Entretanto o contribuinte em foco, tem como Atividade Econômica Principal 4789004 – Comércio varejista de animais e de artigos e alimentos para animais de estimação. Desse modo, a isenção prevista na legislação acima mencionada não beneficia o contribuinte em foco. Portanto, a antecipação parcial cobrada é procedente.

Sobre a Substituição Tributária informa que, conforme consta na planilha às fls. 55 a 64 deste PAF, todos os Códigos da Situação Tributária (CST), ou seja, o regime de tributação das mercadorias autuadas são: CST 000 – Tributado Integralmente; CST 101 Simples Nacional com permissão de Crédito; CST 20 Redução de Base Cálculo; e CST 900 – Simples Nacional – Outros.

Nesse sentido, todas as Notas Fiscais, inclusive as de CST 900, foram de vendas de mercadorias

adquirida ou recebida de terceiros, não havendo encerramento da fase da tributação na compra. Assim, sob essa questão, a apuração do imposto e, como consequência, o cálculo da multa por falta de recolhimento do ICMS está correto.

Sobre o crédito Sobre a Substituição Tributária informa que, conforme consta na planilha às fls. 55 a 64 deste PAF, todos os Códigos da Situação Tributária (CST), ou seja, o regime de tributação das mercadorias autuadas são: CST 000 – Tributado Integralmente; CST 101 Simples Nacional com permissão de Crédito; CST 20 Redução de Base Cálculo; e CST 900 – Simples Nacional – Outros. Nesse sentido, todas as Notas Fiscais, inclusive as de CST 900, foram de vendas de mercadorias adquirida ou recebida de terceiros, não havendo encerramento da fase da tributação na compra. Assim, sob essa questão, a apuração do imposto e, como consequência, o cálculo da multa por falta de recolhimento do ICMS está correto.

Ainda sobre os cálculos da multa da Antecipação Parcial, realizados na etapa da fiscalização, informa que houve equívocos, uma vez que foram considerados a Margem de Valor Adicionado (MVA) na ordem de 40% para determinar a base de cálculo do débito do imposto. Diante disso, retirou aquela margem, reduzindo o valor da multa, em termos históricos, de R\$ 135.254,30 para R\$ 82.799,76, conforme demonstrativo anexo e resumo abaixo.

Exercício: 2020	Multa	R\$ 1
Mês/Multa	No Auto de Infração	Na Informação Fiscal
Jan	37.754,29	22.925,59
Fev	10.074,74	5.935,76
Mar	5.380,95	3.174,67
Abr	1.479,96	943,77
Maio	4.083,88	2.178,93
Jun	2.851,12	1.734,26
Jul	15.270,43	9.197,44
Ago	9.279,21	5.158,51
Set	17.224,83	10.759,97
Out	8.131,24	5.128,64
Nov	13.228,70	8.322,23
Dez	10.494,95	7.339,99
<b>Total</b>	<b>135.254,30</b>	<b>82.799,76</b>

O sujeito passivo foi cientificado via mensagem DTE, sendo-lhe enviado cópia da Informação fiscal, fls. 93 a 112, acompanhado do CD de fl. 100, concedendo-lhe o prazo de 10 dias para se manifestar, querendo, porém não houve qualquer pronunciamento, razão pela qual o PAF foi encaminhado a este CONSEF para julgamento.

Considerando que o sujeito passivo foi cientificado via mensagem DTE, sendo-lhe enviado cópia da Informação fiscal, fls. 93 a 112, acompanhado do CD de fl. 100, concedendo-lhe o prazo de 10 dias para se manifestar, querendo, porém não houve qualquer pronunciamento, o processo foi considerando como instruído por esta Relatora

Ocorre que, na sessão de julgamento realizada em 27/07/2022, o autuante, em mesa de julgamento, declarou que a planilha por ele elaborada na Informação Fiscal estaria incorreta, sem, contudo, informar os supostos equívocos.

Por esta razão, decidiu esta 4ª JJF converter o presente PAF em diligência à INFRAZ de origem para que o autuante anexasse ao PAF novas planilhas com as devidas retificações.

O autuante em atendimento ao pedido de diligência anexou ao PAF planilhas analíticas e demonstrativo de débito, fls. 126 a 136, alterando o valor constante na Informação Fiscal anterior de R\$ 82.799,76 para R\$ 74.084,53.

O sujeito passivo foi cientificado via DTE, com data de ciência Tácita em 06/02/2023, porém, não se manifestou.

**VOTO**

A acusação fiscal diz respeito a multa sobre a parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posteriormente tributada normalmente.

Não acolho os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração visto que ao contrário do alegado pelo sujeito passivo verifico que a presente acusação encontra-se devidamente demonstrada de forma analítica, fls. 55 a 65, cujas planilhas elaboradas contêm diversas informações, tais como data, nº nota fiscal, unidade de origem, código e valor do item, NCM, valor do crédito, alíquota de origem e interna, débito apurado, e todas as informações necessárias para a demonstração da infração.

As mesmas foram entregues ao autuado, tanto que o mesmo apresentou sua defesa respaldo nos demonstrativos que lhe foram disponibilizados, e que foram objeto de alterações por parte do autuante ao prestar a Informação fiscal e após diligência requerida por este órgão julgador. Dito saneamento foi comunicado ao sujeito passivo, acompanhado das novas planilhas, porém, o mesmo não se pronunciou.

Ultrapassadas as arguições de nulidades apresentadas passo a análise do mérito.

No mérito, o sujeito passivo assevera ser indevida a acusação, fincado em dois argumentos: (i) a grande maioria das mercadorias que comercializa está acobertada pela isenção, de acordo com o disposto no art. 264, inciso XVII, o que inviabiliza totalmente a cobrança da antecipação parcial e consequentemente a multa aplicada; (ii) as demais mercadorias são tributadas pelo regime de substituição tributária, a exemplo de rações para animais domésticos, onde todo ICMS já foi pago pelo remetente.

No que diz respeito ao primeiro argumento observo que o art. 264, inciso XVII, prevê a isenção do ICMS para as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, conforme abaixo reproduzido:

*“Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:*

(...)

*XVIII - as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, exceto os previstos nos incisos LIII e LIV do caput do art. 268 deste Decreto, observadas as seguintes disposições:*

*a) o benefício fiscal de que cuida este inciso alcançará toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final;*

*b) o benefício fiscal não se aplica no caso de operação que não preencha os requisitos estabelecidos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício, caso em que o pagamento do imposto caberá ao contribuinte em cujo estabelecimento se verificar a saída;*

*c) a manutenção de crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos;”*

O autuado alegou que atua no ramo de atividade de comércio de insumos agropecuários, por isso, entende que jus faz ao gozo do benefício, entretanto, o autuante afirma que a defendente tem como atividade econômica principal 4789004 - comércio varejista de animais e de artigos e alimentos para animais de estimação, portanto, não alcançada pela isenção, que se restringe exclusivamente às “saídas internas com insumos agropecuários”.

De acordo com a legislação acima transcrita, o benefício fiscal de que cuida o artigo 265 alcança toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final. Neste caso, entendo que há necessidade de se comprovar que a mercadorias objeto do presente lançamento foram destinadas exclusivamente à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal, o que não ocorreu, já que no demonstrativo elaborado pela fiscalização estão elencados

itens que não se relaciona ao previsto na legislação, a exemplo de borracha de encosto de escada, escova curta-netuno, escova plástica /cerdas inox; shampoo macadâmia 500 ml, mangueira para piscina 38MM , HTH - algicida choque, etc.

Ademais, não se aplica o benefício fiscal no caso de operação que não preencha os requisitos previstos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício, caso em que o pagamento do imposto caberá ao contribuinte em cujo estabelecimento se verificar a saída.

Assim, considerando a previsão do RICMS/BA, quanto à necessidade de aplicação do benefício fiscal aos produtos para alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal, e o defensor não trouxe aos autos a comprovação de que todas as mercadorias constantes nas notas fiscais objeto da autuação foram, efetivamente, destinadas à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal, não acato a alegação defensiva, relacionada a este item.

Quanto ao segundo questionamento, que diz respeito a inclusão de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, indicado a título de exemplo pelo autuado, as rações para animais domésticos, verifico que tal item encontra-se elencado no Anexo I, item 14.1 do RICMS/BA, vinculado ao NCM 22.001.00.

Para uma mercadoria ser enquadrada no regime da substituição/antecipação tributária deve existir a coincidência entre suas características e os atributos descritos na norma legal, bem como, apresentar denominação e classificação fiscal (código NCM) coincidentes, igualmente, na norma. Sendo assim, o que se deve levar em consideração para saber se o produto está ou não sujeito ao referido regime é a sua descrição na norma cumulativamente com a sua classificação fiscal (NCM).

Assim é que de acordo com o demonstrativo elaborado pelo autuante, fls. 55 a 64, não foi localizado nenhum item referente ao NCM 22.001.00, razão pela qual não acato a tese defensiva.

Ademais, de acordo com informações prestadas pelo autuante o levantamento levou em consideração os seguintes códigos de situação tributária-CST: 000 – Tributado Integralmente; 101 - Simples Nacional com permissão de Crédito; 20 - Redução de Base Cálculo; e 900 – Simples Nacional – Outros. Assim, todas as Notas Fiscais, inclusive as de CST 900, foram de vendas de mercadorias adquirida ou recebida de terceiros, não havendo encerramento da fase da tributação na compra.

Ocorre que na elaboração dos cálculos a fiscalização agregou a MVA no percentual de 40%, em desacordo com o estabelecido no art.12-A da Lei nº 7.014/96.

*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.*

Dita irregularidade foi sanada pelo próprio fiscal autuante ao prestar a Informação Fiscal, e em diligência requerida por este órgão julgador, que elaborou novos demonstrativos conforme o dispositivo acima transcrito. Como o impugnante obrigado está, por dever legal, a recolher o ICMS devido por antecipação parcial de suas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, o que não ocorreu, foi aplicada a multa prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, já que as saídas dessas mesmas mercadorias foram tributadas normalmente.

Dessa forma foi apurado o total de R\$ 74.084,53, conforme demonstrativo de fl. 126. Ao autuado foi dada ciência do saneamento realizado, via mensagem DT-e, com data de ciência tácita em 06/02/2023, porém, não se manifestou, o que entendo ter aceitado os novos cálculos efetuados pela fiscalização, com o qual concordo, razão pela qual a infração subsiste parcialmente.

No que tange à arguição de desproporcionalidade, do caráter confiscatório e de constitucionalidade da multa, saliento que a multa aplicada, encontra-se prevista no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo a apreciação de questões

relacionadas à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF-BA.

Quanto ao pedido de redução da multa aplicada no percentual de 60% para 10% cumpre observar que este Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para tal apreciação, por falta de previsão legal.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE**, o Auto de Infração nº 102148.0037/21-1, lavrado contra **JOB PRODUTOS VETERINÁRIOS EIRELI**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 74.084,53**, prevista no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de junho de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR