

A. I. Nº - 279462.0009/23-7  
AUTUADA - VIA S/A  
AUTUANTES - NILDA BARRETO DE SANTANA E ANNA CRISTINA ROLLEMBERG NASCIMENTO  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 01.12.2023

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0219-05/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. MULTA. FALTA DE RECOLHIMENTO. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. SAÍDAS SUBSEQUENTES TRIBUTADAS. OPERAÇÕES DE E-COMMERCE. À luz do art. 3G do Dec. 7.799/00, o estabelecimento comercial que opere com vendas eletrônicas fica dispensado do pagamento da antecipação parcial. Todavia, o estabelecimento autuado é outro, o centro de distribuição que adquiriu as mercadorias e posteriormente as transferiu para a loja *online*, dotada de inscrição estadual própria. A dispensa da antecipação parcial não pode ser estendida para estabelecimento distinto. A multa imputada assume natureza sancionatória, pois visa apenar o sujeito passivo que não recolhe o imposto a título de antecipação parcial. O fato do contribuinte ter pago o valor correspondente quando das saídas não o liberta da multa pelo descumprimento da obrigação principal, apenas não cobrada novamente para evitar pedidos desnecessários de restituição. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Tem a postulação estatal a seguinte exigência:

**Infração 01 – cód. 007.015.005** - Multa percentual sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização e registradas na escrita fiscal, com saídas posteriores tributadas normalmente.

Quantia histórica de **R\$ 6.428.063,86**.

Fatos geradores são de abril a dezembro de 2021, exceto julho e outubro.

Juntados pelas autuantes, entre outros elementos: dados cadastrais do autuado, arrecadação de 2020 e 2021, DMAs consolidadas 2020 e 2021, intimações inibitórias da espontaneidade, demonstrativos analíticos e sintéticos da penalidade pecuniária aplicada, em meio físico (excertos) e digital (arquivos completos).

Em sua impugnação, o contribuinte:

Supõe ter o fisco partido da premissa de ter ocorrido falta de pagamento da antecipação parcial do ICMS, em desatenção ao art. 12-A da Lei 7.014/96. Entretanto, como o imposto foi pago nas saídas subsequentes, cobrou apenas a multa de 60% do que não foi pago antecipadamente, no teor do art. 42, II, 'd', da lei antes citada.

Entende ser tal multa de caráter moratório, em face do atraso do adimplemento da antecipação parcial.

Sustenta haver dispensa do pagamento da antecipação parcial quando as mercadorias adquiridas pelo defendente são destinadas à sua filial que trabalha no comércio eletrônico (de IE 106.513.734).

Explica que funciona como centro de distribuição, pois visa abastecer suas lojas com mercadorias, assim como remeter produtos para os consumidores que tenham optado por realizar pedidos de venda nas lojas, mas com opção de entrega em casa ou ainda no caso das vendas *online*, em que as mercadorias são entregues diretamente em endereço designado pelo cliente.

Por estar enquadrado no Dec. 7.799/00, esclarece que o art. 3G do diploma normatiza as operações envolvendo mercadorias comercializadas por meio de *internet* ou *telemarketing*, texto abaixo transcrito:

“Art. 3G - Nas saídas interestaduais de mercadorias comercializadas por meio de *internet* ou *telemarketing*, destinadas a consumidor final, pessoa física ou jurídica não contribuinte do ICMS, fica concedido crédito presumido nos seguintes percentuais:

I - 11% (onze por cento), quando a alíquota aplicável à operação for 12% (doze por cento);

II - 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento), quando a alíquota aplicável à operação for 04% (quatro por cento).

§ 1º - O tratamento previsto no caput deste artigo fica condicionado à que o estabelecimento de onde sairão as mercadorias comercializadas via *internet* ou *telemarketing* atue exclusivamente com este tipo de operação e seja credenciado pelo titular da Diretoria de Estudos Econômico-Tributários e Incentivos Fiscais - DIREF.

§ 2º - Não será exigido do estabelecimento que comercializa via *internet* ou *telemarketing* a antecipação parcial do ICMS nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação.

§ 3º É permitido o funcionamento do estabelecimento que comercializa via *internet* ou *telemarketing* no mesmo endereço de outro estabelecimento da mesma empresa ou do mesmo grupo econômico, sendo que:

I - o estabelecimento que comercializa via *internet* ou *telemarketing* não poderá dispor de estoque próprio e as entradas de mercadorias devem estar vinculadas às suas subseqüentes saídas, salvo se mantiver controles de estoque com identificação dos quantitativos;

II - nas saídas internas para o estabelecimento que comercializa via *internet* ou *telemarketing* fica dispensado o lançamento e o pagamento do imposto referente a operação própria, ficando vedada a manutenção de crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações, exceto em relação ao imposto retido ou antecipado que eventualmente tenha sido cobrado nas referidas entradas;

III - as saídas internas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária destinadas ao estabelecimento que comercializa via *internet* ou *telemarketing* não estão sujeitas à substituição tributária por retenção.

§ 4º Tratando-se do disposto no inciso II do § 3º deste artigo, o valor do estorno do crédito deverá ser calculado com base em uma das seguintes alternativas, não podendo em momento posterior requerer mudança na alternativa para alcançar cálculos feitos em meses anteriores:

I - no valor da entrada mais recente da mesma mercadoria;

II - no valor do custo médio do mês mais recente da entrada da mesma mercadoria.

§ 6º A utilização do crédito presumido de que trata este artigo é opção ao aproveitamento de quaisquer outros créditos vinculados às referidas operações”.

Desvenda que a tese estatal é a de que o centro distribuidor, ao adquirir as mercadorias (para depois repassá-las em transferência para a unidade *e-commerce*, sem débito de ICMS), deve efetuar o recolhimento da antecipação parcial, de sorte que, não o fazendo, assume a multa pela impontualidade.

Destaca que o § 2º do dispositivo retro reproduzido dispensou as empresas que comercializam suas mercadorias via *internet* ou *telemarketing*, credenciadas nos termos do artigo 3G do Dec. 7.799/00, da antecipação parcial do ICMS nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação. Logo, deduziu do cálculo da antecipação parcial o valor das aquisições destinadas para a unidade que transaciona via *internet*.

Traz mês a mês exemplos de operações que se encaixam nestes casos, apontando valor apurado de antecipação parcial em princípio, mas abatendo as aquisições de produtos endereçados à sua loja de comércio eletrônico, após o que encontrou a antecipação parcial a pagar, inclusive encartando guias e comprovantes de recolhimento. Tudo discriminado em demonstrativos que anexou em formato digital, nomeadamente planilha em que aponta os estornos de valores que não seriam submetidos à antecipação parcial, por se referirem a mercadorias destinadas à unidade comercial via internet.

Atribui que as pequenas e eventuais diferenças que restem para além desta diferença metodológica entre o calculado pela empresa e o considerado pelo fisco decorra de alocações de valores na competência correta, tendo a data da emissão do MDF-e como referência.

Frisa que o art. 3G, § 3º, I, do citado decreto, estipula que o estabelecimento destinado ao *e-commerce* não detenha estoque próprio, além do inciso II acusar que as saídas internas serão abrangidas por hipótese de diferimento. Logo, não poderia haver pagamento de antecipação parcial de mercadorias cuja operação subsequente (do autuado para a loja *e-commerce*) não sofreria tributação. De modo que a auditoria agiu por presunção, esquecendo-se da verdade material.

Solicita realização de diligência com o fito de ser apurado o montante de aquisições destinadas à unidade de comércio eletrônico.

Pede, no fim, o cancelamento do lançamento de ofício.

Apensados pela empresa, entre outros subsídios: DAES, comprovantes bancários, demonstrativos analíticos do cálculo da antecipação parcial que entende correto, CD contendo os arquivos digitais.

Nas suas informações, as autuantes:

Confirmam ser o escopo da cobrança a diferença de aquisições não submetidas à antecipação parcial porque as mercadorias foram destinadas à unidade que opera com comércio eletrônico.

Consignam que o fisco autorizou funcionar no mesmo endereço do autuado um outro estabelecimento da mesma empresa que tem como atividade o comércio eletrônico.

Reproduzem o art. 3G do Dec. 7.799/00 e enfatizam que as suas regras estão voltadas para o estabelecimento, isoladamente considerado, sendo que, para a unidade *e-commerce*, é facultado ter estoque próprio ou não. Se tiver estoque próprio, deve ter capacidade para manter os seus controles apropriadamente, fica dispensado da antecipação parcial e da Substituição Tributária (ST) por retenção, pode usar o crédito fiscal pago por antecipação total e está vedado de usar quaisquer créditos fiscais. Se não tiver estoque próprio, as entradas das mercadorias se dão por transferência e devem estar vinculadas às saídas subsequentes; as transferências ocorrem sem destaque do ICMS; fica vedado o crédito da mercadoria transferida, por parte da filial remetente, em relação à operação anterior.

Garantem que a loja de comércio eletrônico optou por não ter estoque próprio.

Lembram que a legislação baiana de regência não prevê qualquer percentual de redução para pagamento da antecipação parcial quando a mercadoria é destinada para estabelecimento que trabalha com *e-commerce*.

Mencionam que de março de 2019 (período também de início da atividade da filial de comércio eletrônico) a março de 2021 a antecipação parcial foi paga sem qualquer tipo de redução.

Lembram o disposto na Súm. 09 deste Conselho, que inadmite destaque de imposto nas transferências internas, aplicando-se igualmente tanto para as lojas físicas quanto para as lojas *e-commerce*.

Trazem à tona o disposto no art. 306 do RICMS-BA que, para evitar acúmulo de créditos, abre a possibilidade de haver transferências de débitos e créditos de ICMS dos estabelecimentos da mesma empresa para a sua unidade de centro de distribuição.

Advertem que lavraram outro auto de infração estornando os créditos fiscais decorrentes de aquisições de mercadorias posteriormente transferidas para a filial que opera com vendas pela *internet*, em desatenção ao contido no art. 3G, § 3º, II do Dec. 7.799/00.

Arrematam dizendo que não possuem poderes para aplicarem penalidades pecuniárias diferentes daquelas previstas na lei.

Após as medidas instrutórias tomadas, entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos probatórios trazidos aos autos, estando o PAF devidamente instruído, não havendo necessidade, nos termos do art. 147, I, “a” do RPAF-BA, de qualquer dilação probatória, inclusive diligência ou perícia.

Passo, então, a compartilhar o meu voto.

## VOTO

Em primeiro lugar, vale enfatizar que o Auto de Infração cumpre os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua concretude formal, designadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal e a previsão normativa da multa proposta, além da assinatura do autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo programa denominado Sistema de Lançamentos de Créditos Tributários - SLCT.

Defesa ofertada sem questionamentos do órgão de preparo acerca de ter havido anormalidades temporais no oferecimento da defesa ou defeitos de representação legal para o signatário da peça impugnatória funcionar no processo.

Prestigiados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem ofensa também a quaisquer outros princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Indefere-se qualquer pedido de diligência ou perícia porquanto já se encontram nos autos os elementos probatórios necessários ao deslinde da questão.

Já perpassando o mérito da discussão, é de consignar que a presente exigência alude à multa de 60%, em virtude do imposto devido a título de antecipação parcial não ter sido pago no prazo regulamentar, quando da entrada da mercadoria obtida para revenda, embora o seu valor tenha sido pago na saída, pelo menos no que se pressupõe.

A previsão normativa de cominação desta sanção pecuniária hospeda-se no art. 42, inciso II, alínea ‘d’ da Lei 7.014/96, cuja transcrição se faz obrigatória:

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;

Claramente a hipótese é de multa por infração e não de multa moratória. A infração cometida é o não recolhimento da antecipação parcial **no prazo** estabelecido na legislação. Constitui parcela consectária que acompanha a exigência do tributo. Todavia, este último não foi também cobrado no lançamento de ofício porque o valor devido a título de antecipação parcial, pelo seu mecanismo de cobrança, acaba sendo recolhido na saída da mercadoria, à razão da alíquota aplicável, tendo como base de cálculo o valor da operação.

Só há que se falar em mora se o imposto não tivesse sido pago na data aprazada na norma. Mas o legislador se dá por satisfeito se o contribuinte recolhe o ICMS na saída da mercadoria e não na sua entrada. Tanto é que o valor arrecadado não sofre incidência de juros de mora. O pagamento corresponde ao valor apurado pelo contribuinte em sua escrita.

Daí implicar em cobrança **em duplicidade** se o auto de infração também contivesse o valor do ICMS propriamente dito. Daí porque os lançamentos de ofício de igual natureza só quantificarem a multa sem o imposto porque, repita-se, **por pressuposto atestado na auditoria**, este já foi recolhido quando da venda.

Esta multa, no nosso ver, não assume caráter moratório, em função de atrasos no pagamento, mas dessume da imputação de penalidade decorrente de infração à norma tributária, qual seja, o não recolhimento do ICMS **a título de antecipação parcial**, mesmo que montante igual tenha sido adimplido em outro momento, quando da saída, sob a rubrica de ICMS *normal*.

Os consectários de mora possuem previsão explícita na legislação tributária baiana e não encontram espaço no art. 42 da Lei 7.014/96. As penalidades ali previstas possuem natureza **sancionatória**, sejam em função do descumprimento de obrigação acessória, sejam em função do descumprimento de obrigação principal, sendo que no caso ora sob exame o tributo não foi pago antecipadamente, na entrada, como o legislador manda, sob a rubrica da antecipação parcial, mas acabou vertendo-se ao erário quando da saída. O que significaria um exagero cobrar novamente o tributo e abrir a possibilidade do contribuinte pedir restituição do igual montante que pagou quando da saída da mercadoria.

Entretanto, a questão aqui é mais intrincada.

É que o art. 3G do Dec. 7.799/00 trata da possibilidade do estabelecimento que operar com comércio eletrônico não precisar pagar a antecipação parcial. Acontece que a aquisição não foi efetuada por esta unidade econômica, mas pelo centro distribuidor, o estabelecimento da empresa atuado neste processo. Logo, constituem estabelecimentos distintos e o disposto no art. 3G, § 2º, do Dec. 7.799/00, prevê a dispensa da antecipação parcial para o estabelecimento que trabalha com *e-commerce*, não para o estabelecimento atuado. Veja-se todo o dispositivo, com os destaques que entendemos importantes:

“Art. 3G - Nas saídas interestaduais de mercadorias comercializadas por meio de **internet ou telemarketing**, destinadas a consumidor final, pessoa física ou jurídica não contribuinte do ICMS, fica concedido crédito presumido nos seguintes percentuais:

I - 11% (onze por cento), quando a alíquota aplicável à operação for 12% (doze por cento);

II - 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento), quando a alíquota aplicável à operação for 04% (quatro por cento).

§ 1º - O tratamento previsto no caput deste artigo fica condicionado à que o estabelecimento de onde saírem as mercadorias comercializadas via internet ou telemarketing atue exclusivamente com este tipo de operação e seja credenciado pelo titular da Diretoria de Estudos Econômico-Tributários e Incentivos Fiscais - DIREF.

§ 2º - **Não será exigido do estabelecimento que comercializa via internet ou telemarketing a antecipação parcial** do ICMS nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação.

§ 3º É permitido o funcionamento do estabelecimento que comercializa via *internet* ou *telemarketing* **no mesmo endereço** de outro estabelecimento da mesma empresa ou do mesmo grupo econômico, sendo que:

I - o estabelecimento que comercializa via *internet* ou *telemarketing* **não poderá dispor de estoque próprio** e as entradas de mercadorias devem estar **vinculadas** às suas subseqüentes saídas, salvo se mantiver controles de estoque com identificação dos quantitativos;

II - nas saídas internas **para** o estabelecimento que comercializa via *internet* ou *telemarketing* fica dispensado o lançamento e o pagamento do imposto referente a operação **própria, ficando vedada a manutenção de crédito fiscal** relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações, exceto em relação ao imposto retido ou antecipado que eventualmente tenha sido cobrado nas referidas entradas;

III - as saídas internas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária destinadas ao estabelecimento que comercializa via internet ou telemarketing não estão sujeitas à substituição tributária por retenção.

§ 4º Tratando-se do disposto no inciso II do § 3º deste artigo, o valor do estorno do crédito deverá ser calculado com base em uma das seguintes alternativas, não podendo em momento posterior requerer mudança na alternativa para alcançar cálculos feitos em meses anteriores:

I - no valor da entrada mais recente da mesma mercadoria;



II - no valor do custo médio do mês mais recente da entrada da mesma mercadoria.

§ 6º A utilização do crédito presumido de que trata este artigo é opção ao aproveitamento de quaisquer outros créditos vinculados às referidas operações”.

Ademais, não há autorização na lei para se fazer a dedução dos valores das aquisições efetuadas pelo **estabelecimento** autuado, só porque parte delas foi direcionada para **outro estabelecimento**, isto é, aquele que transaciona no comércio eletrônico.

Repita-se: a dispensa do pagamento da antecipação parcial reside só nas hipóteses do **próprio estabelecimento de e-commerce** fazer diretamente a aquisição da mercadoria, o que não é o caso dos autos, conforme reza o art. 3G, § 2º, do Dec. 7.799/00, agora decotado:

§ 2º - Não será exigido do estabelecimento que comercializa via internet ou telemarketing a antecipação parcial do ICMS nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação.

Talvez o caminho de melhor percurso fosse efetuar a transferência voluntária de créditos via emissão de notas fiscais, sem necessidade de prévia autorização fazendária, no intuito de amortecer os débitos relacionados às demais unidades da mesma empresa.

Ou então formalizar consulta junto a Fazenda Pública no sentido de saber como proceder nos direcionamentos de mercadorias para a loja de comércio eletrônico e passar a proceder da forma orientada, ressalvado, obviamente, em caso de discordância, o direito de buscar provimento judicial diferente.

As transferências efetuadas pelo autuado para a loja de *e-commerce* não prejudicam o pagamento da antecipação parcial, muito menos o direito do impugnante em manter o crédito desta parcela e, assim desejando, transferi-lo para outro estabelecimento da mesma empresa.

Tampouco o outro auto de infração lavrado pelas autuantes para estornar os créditos fiscais da operação própria de aquisição pode contaminar o decidido neste PAF. Lá o que se glosa é o imposto destacado na nota fiscal de aquisição, em face da operação subsequente não ser tributada. Aqui o que se cobra é a multa punitiva pelo imposto não ter sido recolhido a título de antecipação parcial.

As demais diferenças eventualmente ocorridas não contaram com contestação específica, até porque foram em favor do contribuinte e não do erário estadual.

**Auto de Infração julgado PROCEDENTE.**

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279462.0009/23-7**, lavrado contra **VIA S/A**, devendo a autuada ser intimada para pagar a multa no valor total de **R\$ 6.428.063,86**, prevista no art. 42, inciso II, “d” da Lei nº 7.014/96, mais acréscimos moratórios previstos na Lei nº 7.014/96.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de novembro de 2023.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – PRESIDENTE/RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR