

**PROCESSO**  
**RECORRENTE**  
**RECORRIDA**  
**RECURSO**  
**ORIGEM**  
**PUBLICAÇÃO**

- A. I. Nº 102148.0025/22-1  
 - CASA RURAL COMÉRCIO DE PRODUTOS VETERINÁRIOS LTDA.  
 - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
 - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0125-01/23-VD  
 - DAT METRO / INFRAZ VAREJO  
 - INTERNET: 20/05/2025

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0112-12/25-VD

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE ANTECIPAÇÃO. MULTA PERCENTUAL. Saídas subsequentes das mercadorias tributadas normalmente. Infração não elidida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela Autuada em razão do Acórdão 1ª JJF Nº 0125-01/23-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em tela, lavrado em 25/03/2022, para exigir multa de 60% (artigo 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96), no valor histórico de R\$ 96.799,52, incidente sobre “*o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago 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*” – Código 007.015.003 (fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a dezembro de 2019 e nos meses de janeiro a dezembro de 2020).

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 28/07/2023 (fls. 96 a 99) e decidiu pela Procedência, por unanimidade, do Auto de Infração, nos seguintes termos:

### “VOTO

*Preliminarmente constato que o Auto de Infração foi lavrado com observância dos ditames contidos no art. 39 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, a descrição dos fatos, considerados como infrações das obrigações, foram apresentados de forma clara, precisa e sucinta, encontrando-se apta a surtir seus efeitos jurídicos e legais.*

*Assim não havendo vícios na lavratura do Auto de Infração, tampouco no decorrer da instrução processual, que possam inquinar de nulidade o lançamento, passo à análise do mérito, como segue.*

*Trata-se de lançamento fiscal de crédito tributário, com exigência da multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deixou de ser pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.*

*O autuado alegou que o processo administrativo não considerou o fato de que a empresa comercializa, em sua grande maioria, produtos com isenção concedida pelo art. 264 do RICMS/2012, bem como mercadorias que tiveram o imposto retido por substituição.*

*Afirmou que o ICMS, quando devido, foi pago antecipadamente.*

*Argumentou, ainda, a existência de dois outros Autos de Infração, onde fazem incidir multa sobre suposto ICMS não recolhido no mesmo período, ou seja, alegou duplidade/triplícidate de cobrança.*

*Entretanto, da análise dos elementos constitutivos do PAF, verifico que não assiste razão ao autuado, senão vejamos.*

*As mercadorias relacionadas nas planilhas às fls. 28 a 45, que foram objeto da autuação, não apesentam produtos que se enquadrem na isenção prevista no inciso XVIII, do Art. 264, do RICMS-BA, combinado com a Cláusula terceira do Convênio ICMS 100/97, em razão das próprias características dos produtos, bem como pela sua destinação.*

*Também descabe a algação de que algumas mercadorias foram recebidas com o imposto retido por substituição tributária, tendo em vista que os Códigos da Situação Tributária (CST) dessas mercadorias, constantes nas planilhas acima mencionadas são: CST 000 – Tributado Integralmente; CST 101 Simples Nacional com permissão de Crédito; CST 020 Redução de Base Cálculo; e CST 900 – Simples Nacional - Outras.*

*Portanto, as Notas Fiscais emitidas pelos fornecedores da Casa Rural, e que foram alvo da autuação, tratam-*

se de operações com mercadorias tributadas, onde não houve a Antecipação Parcial, conforme comprovado pelo INC – Informações do Contribuinte, no Portal de Sistemas SEFAZ, mas cujas saídas foram tributadas normalmente.

Finalmente, no que tange à alegação de duplicidade de exigência, verifica-se que as autuações citadas pelo impugnante (AI nº 1021480029/22-7 e nº A.I. 1021480028/22-0) tiveram como fatos geradores, falta de recolhimento do imposto na saída, situação distinta da exigência em lide, onde as saídas foram tributadas, porém sem ter sido efetuada a antecipação parcial.

Destarte, subsiste a infração em comento, valendo, ainda, ressaltar que o autuado não apresentou qualquer documento ou demonstrativo que pudesse contrapor a acusação fiscal.

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 possuisse, inclusive, levantamentos e documentos que pudessem se contrapor a ação fiscal, o que não ocorreu de forma a elidir a autuação.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, às fls. 110 a 119, mediante o qual aduz as razões a seguir expostas.

Preliminamente, alega que o Auto de Infração seria nulo pelo fato de que não foram disponibilizadas à Recorrente as informações detalhadas das aquisições que o Fisco está considerando como fato gerador de ICMS antecipação parcial em desrespeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Afirma que, com isso, ficou impossibilitada de identificar quais as aquisições de mercadorias e respectivas notas fiscais estão sendo consideradas para, então, comprovar que se referem a insumos agropecuários ou que houve o recolhimento do ICMS devido.

No que diz respeito ao mérito, sustenta a Recorrente que, ao contrário do quanto sustentado pela decisão recorrida, houve duplicidade de apuração pelo presente Auto de Infração e os Autos de Infração nº 1021480029/22-7, que tem como objeto o período de janeiro de 2019 a dezembro de 2020 e apura suposto ICMS recolhido a menor em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, e nº 1021480028/22-0, que, no mesmo período, apura suposto ICMS não recolhido sobre todos os valores informados pelas instituições financeiras, referentes às vendas através de cartões de crédito e débito. Ressalta que, nessas autuações, foram imputadas multas de 60% e 100%, respectivamente, razão pela qual defende que o montante cobrado nos presentes autos está englobado pelos Autos de Infração indicados, de modo que a presente autuação deve ser cancelada, sob pena de aplicação de multa em triplicidade, o que é ilegal e inadmissível.

Afirma que, considerando que todas as obrigações apontadas nos autos supracitados são tidas como principais (recolhimento de tributo), percebe-se que a própria Lei nº 7.014/96 veda a cumulação de penalidades, conforme determinam os §§ 4º e 5º do art. 42.

Argumenta que a atividade econômica principal da empresa não possui o condão de afastar o direito à isenção de ICMS sobre operações de venda com insumos agropecuários, uma vez que o benefício está vinculado à natureza do produto e que o seu contrato social comprova que, dentre as atividades desenvolvidas pela empresa, se encontra a de comercialização de insumos agropecuários. Assim, defende que, de acordo com o RICMS/BA, em seu artigo 264, inciso XVIII, cumulado com o Convênio ICMS 100/97, não é cabível a cobrança do ICMS e, consequentemente, da multa pelo seu não recolhimento.

Pondera que não há que se falar em necessidade de o vendedor do insumo agropecuário comprovar qual a destinação que foi dada ao produto pelo comprador final, prova impossível de ser produzida, uma vez que a natureza de insumo agropecuário é inerente ao produto.

Aduz que os produtos comercializados por ela, quando não isentos, sofrem tributação pelo regime de substituição tributária, com o recolhimento, ainda que parcialmente, do ICMS devido, não possuindo, portanto, qualquer procedência o Auto de Infração. Desta forma, sustenta que é inevitável a reforma da decisão recorrida para que seja realizada a dedução dos valores apontados no levantamento contábil, a fim de creditar o ICMS destacado nas notas fiscais de entrada, de modo a afastar valores considerados, indevidamente, para a incidência da multa de 60%.

Por fim, pugna para que seja reconhecido que a multa de 60% que lhe foi imputada é ilegal, desarrazoada e viola os princípios da proporcionalidade, capacidade contributiva, não-confisco e da segurança jurídica, motivo pelo qual pleiteia pela redução da penalidade aplicada para o percentual de 10% (fundamenta o seu pedido no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e no entendimento do Supremo Tribunal Federal, esposado no Recurso Extraordinário nº 754.554, e de outros Tribunais pátrios).

O conselheiro João Vicente Costa Neto ausente neste julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto com amparo no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF, em face do Acórdão de nº 0125-01/23-VD, proferido pela 1ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração em exame.

Preliminarmente, sustenta a Recorrente que o Auto de Infração é nulo pelo fato de que não foram disponibilizadas à Recorrente as informações detalhadas das aquisições que o Fisco está considerando como fato gerador de ICMS antecipação parcial em desrespeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Afirma que, com isso, ficou impossibilitada de identificar quais as aquisições de mercadorias e respectivas notas fiscais estão sendo consideradas para, então, comprovar que se referem a insumos agropecuários ou que houve o recolhimento do ICMS devido.

Compulsando os autos, é possível verificar, contudo, que todos os itens, em relação aos quais o Autuante entendeu que era devido o recolhimento do ICMS por antecipação parcial, foram indicados nas planilhas de fls. 28 a 45, de maneira que não há que se falar da existência da nulidade apontada pela Recorrente.

Com isso, entendo que não há motivos para se concluir pela nulidade da autuação, uma vez que o Auto de Infração possui a descrição da infração cometida, com o devido apontamento da conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa, os prazos para a interposição de defesa, a indicação do sujeito passivo, entre outros requisitos essenciais, em total conformidade com o que determina a legislação, especialmente o quanto disposto pelo artigo 39 do RPAF/BA, razão pela qual rejeito a preliminar de nulidade arguida.

Em relação ao mérito, sustenta que houve duplicidade de apuração pelo presente Auto de Infração e os Autos de Infração nºs 1021480029/22-7 e 1021480028/22-0. Nesse particular, destaco que o Autuante não ignora a existência de tais autuações, fazendo expressa menção a elas na descrição dos fatos do presente Auto de Infração:

*“As demais infrações foram autuadas através da lavratura dos Autos de Infração que seguem:*

**Infração 005.008.001** - Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito. **Auto de Infração nº 1021480028/22-0.**

**Infração 003.002.004** - Recolheu a menor o ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. **Auto de Infração nº 102148.0029/22-7.**

Da leitura da descrição das infrações objeto dos referidos lançamentos, é possível perceber que eles não guardam qualquer relação com o fato objeto da presente autuação. O presente Auto de Infração constitui a multa, prevista no artigo 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, em decorrência do fato de o contribuinte não ter efetuado, nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, o recolhimento da antecipação parcial do ICMS, como deveria, por força do quanto disposto no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96. Por diferir completamente dos fatos envolvidos nos demais Autos de Infração, é evidente que não há que se falar em cobrança em duplicidade ou mesmo na imposição tríplice de multa em face de um mesmo ato infracional.

Ademais, percebe-se que foram devidamente observados o § 1º, bem como os §§ 4º e 5º, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, segundo os quais:

*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 saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, legest\_1996\_7014\_icmscomnotas.doc a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”;*

(...)

*§ 4º As multas serão cumulativas quando resultarem, concomitantemente, do descumprimento de obrigação tributária acessória e principal, observado o disposto no parágrafo seguinte.*

*§ 5º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.*

Além disso, a Recorrente argumenta, em seu recurso, que o valor apontado como devido no presente Auto de Infração não procede, pois, independentemente da atividade econômica da empresa, faz jus à isenção de ICMS sobre operações de venda com insumos agropecuários, de acordo com o artigo 264, inciso XVIII do RICMS/BA cumulado com o Convênio ICMS 100/97.

Destaca que o seu contrato social comprova que, dentre as atividades desenvolvidas pela empresa, se encontra a de comercialização de insumos agropecuários e pondera que não há que se falar em necessidade de o vendedor do insumo agropecuário comprovar qual a destinação que foi dada ao produto pelo comprador final, prova impossível de ser produzida, uma vez que a natureza de insumo agropecuário é inerente ao produto.

Aduz, por fim, que os produtos comercializados, quando não isentos, sofrem tributação pelo regime da substituição tributária, com o recolhimento, ainda que parcialmente, do ICMS devido, não possuindo, portanto, qualquer procedência o Auto de Infração. Desta forma, sustenta que é inevitável a reforma da decisão recorrida para que seja realizada a dedução dos valores apontados no levantamento contábil, a fim de creditar o ICMS destacado nas notas fiscais de entrada, de modo a afastar valores considerados, indevidamente, para a incidência da multa de 60%.

No que diz respeito a esses argumentos, apesar de alegar que o Autuante desconsiderou itens que estão sujeitos ao recolhimento do ICMS por substituição tributária, a Recorrente sequer aponta, ainda que por amostragem, as mercadorias em relação aos quais isso ocorreu, não se desincumbindo do ônus que lhe cabia de fazer a prova de suas alegações.

Ademais, na Informação Fiscal apresentada (fls. 80 a 85) o Autuante ressaltou, para os exercícios autuados, que “*todos os Códigos da Situação Tributária (CST) das vendas dos fornecedores para a Casa Rural (portanto, as aquisições feitas pela Casa Rural e que oferecem à tributação), ou seja, a maneira de apurar o imposto das mercadorias autuadas são: CST 000 – Tributado integralmente; CST 101 Simples Nacional com permissão de Crédito; CST 020 Redução de Base de Cálculo; e CST 900 – Simples Nacional – Outras*”, de modo que “*não houve a Substituição Tributária para as mercadorias autuadas como alegou o defendente*”.

Tal conclusão foi acolhida pela decisão recorrida e, apesar de a Recorrente continuar insistindo que as mercadorias, quando não são isentas, são tributadas pelo regime da substituição tributária, não apresenta qualquer comprovação com o objetivo de atestar a veracidade de sua alegação e refutar a análise feita pelo Autuante.

Em relação à isenção, afirma que não possui amparo a fundamentação da decisão recorrida de que a atividade econômica principal da Recorrente é o comércio varejista de animais e de artigos e alimentos para animais de estimação, razão pela qual não faria jus à isenção destinada às saídas

de insumos agropecuários. Sustenta que o objeto da sua atividade não tem o condão de afastar o direito à isenção sobre as operações de venda com insumos agropecuários, na medida em que vinculada à natureza do produto. Além disso, afirma que o contrato social da Recorrente demonstra que, entre as suas atividades, se encontra a comercialização de produtos agropecuários, de forma que parte dos produtos por ela comercializados são isentos do ICMS por força do disposto no artigo 264, XVIII do RICMS/BA e no Convênio ICMS 100/97.

O Autuante, na sua Informação Fiscal, pondera que o benefício, a que faz menção o contribuinte, se limita apenas às “*saídas internas com os insumos agropecuários (...)*”, de forma que alcança apenas as operações de saídas para o segmento agropecuário, operações que não são contempladas pela atividade econômica principal da empresa.

Analizando a ficha cadastral da Recorrente perante o Estado da Bahia (fls. 125), é possível perceber que, como alega, ela possui, dentre as suas atividades econômicas secundárias, a de “*comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de insumos agropecuários*”, atividade que também está prevista em seu contrato social (fls. 129 a 132):

**“Atividade Econômica Principal:**

4789004 - Comércio varejista de animais vivos e de artigos e alimentos para animais de estimação

**Atividade Econômica Secundária**

4644302 - Comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso veterinário

**4692300 - Comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de insumos agropecuários**

4771704 - Comércio varejista de medicamentos veterinários

4789005 - Comércio varejista de produtos saneantes domissanitários”

Todavia, entendo que, por se tratar de atividade secundária, exercida em conjunto com as outras atividades reproduzidas acima, caberia ao contribuinte, na linha do quanto já expus, o ônus de produzir a prova, ainda que por amostragem, de suas alegações, indicando quais operações, contempladas pela autuação, referem-se às saídas internas com insumos agropecuários, o que, contudo, não ocorreu.

Por fim, no que diz respeito ao argumento de que seria abusiva a multa imputada, cumpre salientar que não se incluem na competência desse CONSEF a declaração de inconstitucionalidade nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, por força do impedimento contido no artigo 167, I e III do RPAF/BA-99. Assim, como a multa aplicada está prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, não se incluem na competência desse órgão julgador a sua redução ou o seu cancelamento.

Diante do 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 o Auto de Infração nº 102148.0025/22-1, lavrado contra CASA RURAL COMÉRCIO DE PRODUTOS VETERINÁRIOS LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de R\$ 96.799,52, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios, conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 01 de abril de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO – RELATORA

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS