

**PROCESSO** - A. I. Nº 128984.0253/21-4  
**RECORRENTE** - CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S/A  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JF nº 0157-06/22-VD  
**ORIGEM** - DAT SUL / IFMT / POSTO FISCAL BENITO GAMA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 06/01/2023

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0360-11/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. TRÂNSITO DE MERCADORIAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Falta de recolhimento do ICMS Antecipação Tributária Parcial antes da entrada das mercadorias no Estado da Bahia. Contribuinte Descredenciado. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 07/10/2021, o qual exige crédito tributário no valor de R\$65.086,56, acrescido da multa de 60% em decorrência de uma única infração, descrita da forma a seguir.

***Infração 01 - 54.05.08** - Falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação tributária parcial, antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação, por contribuinte que não preencha os requisitos previstos na legislação fiscal.*

***Enquadramento Legal:** Alínea “b” do inciso III do art. 332 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, c/c Art. 12-A, inciso III do art.23, art. 32 e art. 40 da Lei 7.014/96.*

***Multa** prevista no art.42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.*

***Consta**, ainda, o seguinte: “Aquisição interestadual de mercadorias tributadas procedentes de outra unidade federada e destinadas a comercialização por contribuinte do estado da Bahia, cuja inscrição encontra-se na situação DESCREDENCIADO, por não atender aos requisitos previstos na legislação tributária em vigor, e não ter sido efetuado o recolhimento do ICMS Antecipação tributária parcial na entrada do território deste Estado, conforme DANFE Nº 251092 TOF 217681.1065/21-6”.*

***Consta anexado ao processo:** i) Termo de Apreensão e Depósito nº 2176811065/21-6 (fls.5/6); ii) Cópia do DANFE 251092 (fls. 7/8); iii) cópia do DAMDFE nº 39008 (fl.9); iv) Cópia dos documentos do veículo e CNH do motorista (fls.10/12).*

Após a devida instrução processual, a 6ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência, por unanimidade, nos termos a seguir.

**“VOTO**

*O lançamento foi efetuado com o objetivo de cobrar o ICMS da antecipação parcial das mercadorias constantes no DANFE 2510902 (fls. 8/9), como está descrito no corpo do Auto de Infração que aqui copio:*

*“Aquisição interestadual de mercadorias tributadas procedentes de outra unidade federada e destinadas a comercialização por contribuinte do Estado da Bahia, cuja inscrição encontra-se na situação de descredenciado, por não atender os requisitos previsto na legislação tributária em vigor, e não ter sido efetuado o recolhimento do ICMS Antecipação tributária parcial na entrada do território deste Estado. Conforme DANFE 251092. TQF 217681.1065/21-6”*

*Portanto, decorre da aquisição em outra unidade da Federação de mercadorias para comercialização, sem o pagamento da antecipação parcial antes da entrada no Estado da Bahia regulamentado pelo inciso III “b” do art. 332 do RICMS-BA/12.*

*Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:*

*....*

*III – antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:*

a) enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação relativamente ao imposto correspondente à operação ou operações subsequentes.

b) não enquadrados no regime de substituição tributária por antecipação e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS:

O Autuado informa que esta autuação não merece ser acolhida, em vista de diversas irregularidades no momento de sua lavratura, que ocasionam o cerceamento de defesa do contribuinte, é necessário verificar que ao capitular as infrações sem expressamente apontar as razões em que se pauta a autuação, apenas fazendo menção, às supostas previsões legais aplicáveis, está a Autoridade Fiscal impedindo que o contribuinte apresente sua defesa corretamente, correndo o risco de ser condenado a pagar por algo indevido, é imprescindível que estejam todos os elementos para a plena identificação da infração que suporta a lavratura do auto de Infração. No caso dos autos não há descrição clara dos fatos que configuraram as infrações, circunstância que enseja a nulidade de todo o procedimento fiscal, por não atender as previsões do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal neste Estado, aprovado pelo Decreto nº 7. 629/99.

No que diz respeito aos aspectos formais, constato que o Autuante, descreveu a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, o prazo para interposição de defesa ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99.

Verifico que a descrição dos fatos, o enquadramento legal e o demonstrativo de débito tratam da falta de recolhimento do ICMS da Antecipação Parcial, na entrada do Estado da Bahia sobre mercadorias destinadas à Contribuinte DESCREDENCIADO. Observo que todos os elementos necessários para possibilitar a elaboração de sua defesa lhe foram entregues e pelo teor da defesa, devidamente recebida e ora apreciada, constato não haver qualquer dívida de que o contribuinte entendeu perfeitamente acerca da imputação que sobre si recaiu.

Observo, portanto, que a capitulação legal constante da infração é condizente com os fatos reais e com o direito aplicável, conforme consta no campo do “Enquadramento”, desta forma concluo que ao Autuado foi garantida a ampla defesa, que exerceu livremente o exercício do contraditório, inexistindo no Auto de Infração qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99 que ensejasse sua nulidade.

Por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, com fundamento no art. 147, I, “a” do RPAF, indefiro o pedido de realização de revisão fiscal a ser efetuada por fiscal estranho ao feito.

Quanto ao mérito, o próprio Autuado em sua defesa reconhece que está Descredenciado, em razão de supostos créditos em abertos no sistema da SEFAZ, porém não aceita que o simples fato do Contribuinte estar descredenciado sirva de sanção política aplicada para fins de obrigar a promover o recolhimento do tributo.

A cobrança da Antecipação Parcial do ICMS, nas transações interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização, foi estabelecida pelo art.12-A da Lei 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.

Nota: O art. 12-A foi acrescentado pela Lei nº 8.967, de 29/12/03, DOE de 30/12/03,

Como vimos anteriormente, o Estado da Bahia regulamentou através do art. 332, inciso III do RICMS/BA, que o ICMS referente à Antecipação Parcial deve ser recolhido antes da entrada das mercadorias, no território deste Estado, estabelecendo algumas condições, para permitir que o Contribuinte regularmente inscrito no cadastro da SEFAZ e sem nenhuma restrição, recolha o ICMS da Antecipação Parcial no dia 25 do mês seguinte da entrada da mercadoria na empresa. Estas condições estão regulamentadas no RICMS/BA, art. 332, § 2º.

Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:

III - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:

b) não enquadradas no regime de substituição tributária e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS;

§ 2º O contribuinte regularmente inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Bahia - CAD-ICMS, que preencha cumulativamente os requisitos indicados a seguir, poderá efetuar o recolhimento do imposto por antecipação de que tratam as alíneas “a”, “b” e “c” e o item 2 da alínea “g” do inciso III do caput deste artigo, até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal, exceto em relação às operações de importação de combustíveis derivados de petróleo e as operações com açúcar, farinha de trigo, mistura de farinha de trigo, trigo em grãos, charque, jerked beef, enchidos (embutidos) e produtos comestíveis resultantes do abate de aves e gado bovino, bufalino, suíno,

*caprino e ovino:*

*I - possua estabelecimento em atividade no Estado da Bahia há mais de 06 meses e já tenha adquirido mercadoria de outra unidade da Federação;*

*II - não possua débito inscrito em Dívida Ativa, a menos que a sua exigibilidade esteja suspensa;*

*III - esteja adimplente com o recolhimento do ICMS.*

*Na análise da documentação anexa ao processo, verifico que em uma consulta no cadastro da SEFAZ realizado pelo Autuante, o Autuado está com sua situação cadastral na condição de DESCREDENCIADO, motivado pela restrição de crédito – Dívida Ativa, justamente uma das condições estabelecidas no art. 332, § 2º, II, do RICMS/BA.*

*Desta forma, entendo que a ação fiscal realizada pelo Autuante está correta, seguiu o que estabelece a legislação fiscal referente à cobrança da Antecipação Parcial do ICMS na entrada de mercadorias destinadas a comercialização, no território do Estado da Bahia.*

*Relativamente ao caráter supostamente exorbitante e confiscatório da multa, este órgão não tem competência para exercer controle de constitucionalidade, tampouco para negar eficácia à norma emanada de autoridade superior (Art. 167, I e III do RPAF/99).*

*Diante do exposto, resolvo julgar PROCEDENTE o Auto de Infração.”*

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário (folhas 92/101), repisando os termos da impugnação inicial, conforme razões abaixo.

Preliminarmente, alega nulidade do Auto de Infração em virtude de vício material. Afirma que não há descrição clara dos fatos que configuraram as infrações, circunstância que enseja a nulidade de todo procedimento fiscal, conforme disposto no art. 18, IV, “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal neste Estado, aprovado pela Lei nº 7.629/99.

Argumenta que são anuláveis os lançamentos que apresentem vícios nos pressupostos (vício formal), os quais integram o procedimento preparatório do lançamento, e, nulos aqueles que apresentam vícios nos requisitos (vício material), os quais decorrem da norma jurídica tributária.

Faz uma distinção entre vícios formais dos materiais, explicando que os vícios formais, ao contrário dos materiais, são aqueles que não interferem na constituição do crédito tributário ou no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede o lançamento ou a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para a garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. É o caso da mera falta de assinatura do fiscal autuante, por exemplo. Já, o vício material, prossegue, diz respeito ao conteúdo do lançamento (motivo da autuação fiscal e seus valores monetários, diante do fato, das provas e do direito aplicável ao fato, base de cálculo, desconhecimento da natureza do fato). Ou seja, tem por fundamento aspectos de mérito do lançamento que implica na falta de certeza e liquidez.

Sustenta que o vício incorrido na presente exigência recai sobre a própria constituição do crédito, contaminando irremediavelmente o próprio lançamento. Houve, portanto, vício substancial, não meramente formal, sob a ótica de que a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, constituem-se em elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se poderia admitir a existência da obrigação tributária em concreto.

Argumenta que o levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e seriam preparatórios à formalização do lançamento, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do Auto de Infração e consequente notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. Transcreve o texto do art. 142 do CTN, em apoio aos seus argumentos.

Dessa forma, considerando que a ação fiscal ora atacada carece de elementos indispensáveis para

se determinar com segurança as infrações apontadas, uma vez que o lançamento está eivado de vícios insanáveis que inquinam de nulidade a peça acusatória, sustenta que deve ser decretada a nulidade do Auto de Infração.

Ainda em preliminar, argui a inconstitucionalidade e ilegalidade da apreensão de mercadorias como sanção para o recolhimento de tributos. Explica tratar-se de Auto de Infração, lavrado pelo Posto Fiscal Benito Gama, para exigência de ICMS e multa, por entender que houve *“falta de pagamento da antecipação parcial das mercadorias (produtos de beleza) procedentes de outra unidade da Federação e destinadas para comercialização a contribuinte neste Estado com inscrição estadual descredenciada no CAD/ICMS/BA”*.

Alega, todavia, que, de acordo com o art. 332, § 2º do RICMS/BA, aos contribuintes regularmente inscritos no cadastro deste Estado, será permitido o recolhimento da antecipação parcial do imposto até o dia 25 do mês subsequente à emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal. Assim, entende que, na hipótese de o contribuinte estar descredenciado frente este Estado, deve-se exigir o recolhimento imediato da antecipação parcial do imposto.

Destaca que o descredenciamento do contribuinte, por si só, não se revela como meio hábil à cobrança imediata do imposto por antecipação parcial, justamente porque o mesmo funciona como sanção política aplicada para fins de obrigar o contribuinte a promover recolhimento de tributo. Some-se a isso, o fato de que a antecipação parcial do imposto não encerra a fase de tributação da mercadoria, na medida em que o tributo será calculado aplicando-se a alíquota interna sobre o valor da operação constante no documento fiscal de aquisição, excluindo-se do valor obtido o crédito fiscal destacado. Informa que o descredenciamento da Recorrente decorreu da existência de supostos créditos de ICMS em aberto no sistema desta SEFAZ/BA, os quais se encontravam com fase administrativa encerrada, mas na pendência de propositura pelo Fisco Estadual da ação própria à cobrança dos mesmos.

Destaca, ainda, que, após a regularização do credenciamento, a Recorrente promoveu o recolhimento dos tributos decorrentes das operações de circulação de mercadorias que pratica, não sendo razoável a manutenção da presente autuação, pois se sabe que, ao Fisco, é conferido uma gama de poderes para a persecução dos objetivos arrecadatários, visando aumento das riquezas do Estado e a manutenção da máquina pública, em benefício do interesse comum. Entretanto, estes poderes, embora de faculdade discricionária, encontram limite na Constituição Federal, como já afirmado anteriormente, já que os atos administrativos fiscais que não atendam os princípios basilares do Estado Democrático de Direito, por ilegais, desarrazoados, desproporcionais ou sem motivação adequada, configuram abuso de poder, sendo passível de correção pelo Poder Judiciário, o qual pode declará-los nulos. Transcreve julgado em apoio aos seus argumentos.

Assim, conclui que não pode, o Estado, valer-se de meios indiretos de coerção, convertendo-os em instrumentos de acerto da relação tributária, para, em função deles – e mediante interdição ou grave restrição ao exercício da atividade empresarial, econômica ou profissional – constranger o contribuinte a adimplir obrigações fiscais eventualmente em atraso. Se com a imposição de sanções menos gravosas (como a propositura de medida cautelar fiscal e ação de execução fiscal), pode o Estado realizar o seu direito à percepção da receita pública tributária, entende que não se justifica validamente a imposições de sanções políticas, como a apreensão de mercadorias, para fins de exigência de imposto por antecipação, a qual, conforme a mencionado, não encerra a tributação da cadeia de circulação da mercadoria.

Ante o exposto, considerando que este Fisco Estadual dispunha das ferramentas próprias a persecução do crédito tributário de que era titular, contra o contribuinte, não poderia ter sido omissa na utilização das mesmas, gerando cenário de insegurança jurídica à ora Recorrente, ocasionando o descredenciamento de sua inscrição estadual, bem como procedendo na apreensão de mercadorias em trânsito, com lavratura do Auto de Infração em epígrafe, cujo exercício do recolhimento da antecipação parcial no dia 25 do mês subsequente foi impedido em razão da

aplicação de sanção política.

Por fim, argui inconstitucionalidade em face do caráter confiscatório e desproporcional da multa aplicada. Alega que a aplicação da multa na razão de 60% se mostra desproporcional e com feições de confisco, ato totalmente vedado pela Constituição Federal em seu art. 150, IV, o que conflitaria com o princípio da vedação do confisco. Colaciona a doutrina de Hugo de Brito Machado, em apoio aos seus argumentos.

Por todo o exposto, requer que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, reformando o r. acórdão recorrido, dentro da fundamentação acima apresentada, utilizando-se o bom senso e aplicando-se a melhor norma constante do RICMS, por ser medida de direito e justiça.

Nestes termos, pede deferimento.

## VOTO

Quanto à alegação preliminar de nulidade por falta de descrição precisa dos fatos, não merece acolhida, pois o tipo infracional em que foi enquadrada a conduta empresarial é suficientemente claro para evidenciar de que se trata de falta de recolhimento do ICMS Antecipação Parcial na entrada no Estado da Bahia. Ademais, a autoridade fiscal teve o cuidado de explicitar o contexto fático, conforme se pode depreender da leitura do descritivo constante da peça inaugural do presente lançamento, à folha 01, abaixo reproduzido.

*“Aquisição interestadual de mercadorias tributadas procedentes de outra unidade federada e destinadas a comercialização por contribuinte do estado da Bahia, cuja inscrição encontra-se na situação DESCRENCIADO, por não atender aos requisitos previstos na legislação tributária em vigor, e não ter sido efetuado o recolhimento do ICMS Antecipação tributária parcial na entrada do território deste Estado, conforme DANFE Nº 251092 TOF 217681.1065/21-6.”*

Além de tudo, foi anexado demonstrativo de débito (folha 04), Termo de Apreensão e Depósito (folha 05) e demais elementos que não dão margem a qualquer dúvida acerca dos motivos que ensejaram a lavratura do presente Auto de Infração.

Quanto à alegação de nulidade por impossibilidade de apreensão de mercadorias como mecanismo para coagir a empresa ao recolhimento do imposto, noto que, efetivamente, não pode, o fisco, fazer uso do expediente de apreensão de mercadorias para forçar o Sujeito Passivo ao recolhimento do tributo que julga devido. Esse é, aliás, o enunciado da Súmula nº 323 do STF, conforme abaixo.

*“Súmula 323-STF: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Existe, na competência tributária, meios para realizar a cobrança de forma devida. O Fisco não pode apreender as mercadorias, quando a ação de cobrança seria a única forma cabível”.*

Ressalte-se, todavia, que não é vedada a apreensão de mercadorias, procedimento fiscal que se encontra expressamente autorizado pelo art. 28 do RPAF/99, abaixo reproduzido.

*“Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:*

...  
*IV - Termo de Apreensão (grifo acrescido), Termo de Liberação ou Termo de Depósito, para documentar a apreensão de mercadorias, bens, livros ou documentos que constituam prova material de infração, bem como sua liberação ou depósito em poder de terceiro, nos termos da legislação do ICMS;*  
...”

Embora possível, não pode, a fiscalização, fazer mau uso dessa ferramenta, subtraindo, ao contribuinte, o seu legítimo direito de contestar a cobrança fiscal.

Não foi, aliás, isso o que ocorreu no presente caso, pois a apreensão das mercadorias foi praticada apenas para permitir que o preposto fiscal pudesse documentar o fato e exarar o correspondente Auto de Infração. De fato, o exame dos autos revela que a apreensão das mercadorias se deu às 15:03h e a sua entrega à empresa autuada, Cálamo Distribuidora, foi efetivada às 15:53h, tendo, o

contribuinte, podendo conduzi-la até o seu estabelecimento. Pode, inclusive, comercializá-la, uma vez que o imposto respectivo se encontra afiançado pelo Termo de Depósito, à folha 06 do processo.

Assim, rejeito as alegações de nulidade arguidas.

No mérito, nada deduziu o contribuinte, limitando-se, apenas, a alegar a confiscatoriedade da multa aplicada.

Registro que a multa possui previsão em lei, não podendo ser afastada por este órgão administrativo.

Ante o exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao 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**, o Auto de Infração nº **128984.0253/21-4**, lavrado contra **CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$65.086,56**, acrescido da multa de 60%, previsto no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de dezembro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS