

<b>PROCESSO</b>	- A. I. Nº 084138.0297/21-1
<b>RECORRENTE</b>	- CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S.A.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0085-04/22-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT SUL / IFMT / POSTO FISCAL BENITO GAMA
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 19/04/2023

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0086-12/23-VD

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FISCALIZAÇÃO DE TRÂNSITO. CONTRIBUINTE DESCREDENCIADO. FALTA DE PAGAMENTO ANTES DO INGRESSO NO TERRITÓRIO DESTE ESTADO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização não enquadradas no regime de substituição tributária. O Autuado não atende ao requisito previsto no inciso II, do art. 332 do RICMS/12, que autoriza o recolhimento do ICMS por antecipação, até o dia 25 do mês subsequente ao do Manifesto Eletrônico de Documento Fiscal (MDF-e), vinculado ao respectivo DANFE. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o presente de Auto de Infração, expedido pela fiscalização no trânsito de mercadorias em 18/08/2021, da exigência de imposto no valor de R\$ 145.455,93, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte acusação: “*Falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação 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*”.

**Consta na descrição dos fatos:** “*Falta de pagamento da antecipação parcial das mercadorias (diversas) acobertadas pelos DANFES 246896 e 246892, procedentes de outra Unidade da Federação e destinada para comercialização à contribuinte neste Estado da Bahia, com a IE descredenciada no CAD/ICMS-BA. O lançamento do crédito foi constituído com base no Termo de Ocorrência Fiscal nº 2176811041/21-0 que é parte integrante deste Processo*”.

O autuado, por intermédio de seus Representantes Legais, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 26 a 42. Em face da aposentadoria da autuante, foi designado auditor fiscal estranho ao feito para prestar a Informação Fiscal, o que foi feito mediante fls. 78 a 82.

Após as intervenções, a JJF proferiu o seguinte voto condutor:

### VOTO

*O Auto de Infração sob apreciação foi expedido pela fiscalização no trânsito de mercadorias para exigência de imposto no valor de R\$ 145.455,93, mais multa de 60%, com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte acusação: “Falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação 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”.*

**Consta na descrição dos fatos:** “*Falta de pagamento da antecipação parcial das mercadorias (diversas) acobertadas pelo DANFE 246896 e 246892, procedentes de outra Unidade da Federação e destinada para*



comercialização à contribuinte neste Estado da Bahia, com a IE descredenciada no CAD/ICMS-BA. O lançamento do crédito foi constituído com base no Termo de Ocorrência Fiscal nº 2176811041/21-0 que é parte integrante deste Processo”.

O enquadramento legal assim se apresenta: Alínea “b” do inciso III do art. 332 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, c/c Art. 12-A, inciso III do art. 23, art. 32 e art. 40 da Lei nº 7.014/96, enquanto que a multa aplicada é a prevista no art. 42, II, “d”, da mesma Lei.

Estão anexados aos autos os seguintes documentos: i) Termo de Apreensão nº 217681.1041/21-0 (fls. 05 e 06); ii) Cópia do DANFE nº 246896 e 246892 (fls. 08 a 12); iii) cópia do DACTE nº 50.395 (fl. 14).

Em sua defesa, o autuado arguiu a nulidade do Auto de Infração em virtude de vício material que ocasionou cerceamento ao seu direito de defesa, sob o argumento de que o autuante, ao capitular a infração sem expressamente apontar as razões em que se pauta a autuação, apenas fazendo menção às supostas previsões legais aplicáveis, está lhe impedindo que apresente sua defesa corretamente, correndo o risco de ser condenado a pagar por algo indevido.

Da análise efetuada nas peças constitutivas destes autos, entendo que o argumento defensivo não merece prosperar. Isto porque, conforme acima, a acusação se encontra perfeitamente descrita, com indicação da motivação para o lançamento, cujos fatos também se encontram delineados no Termo de Apreensão que originou o lançamento, sendo, portanto, atendidos os requisitos previstos pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA.

Ademais, o lançamento também atende ao previsto nos Arts. 26, inciso I e 28, inciso IV do RPAF/BA, razão pela qual, estando presentes nos autos todos os elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, não acolho o pedido de nulidade formulado pelo autuado, posto que não vislumbro a presença de qualquer vício que acarrete cerceamento ao direito de defesa do contribuinte autuado.

Em relação ao mérito da autuação, foi requerido pelo autuado a realização de revisão fiscal por auditor fiscal estranho ao feito, pedido este que fica indeferido, com base no previsto pelo Art. 147, I do RPAF/BA, por considerar que se encontram presentes nos autos todos os elementos necessários à formação do meu convencimento como julgador.

Isto posto, vejo que foi alegado pelo autuado inconstitucionalidade e ilegalidade da apreensão de mercadorias como sanção para recolhimento de tributos. Este é um argumento que não pode ser apreciado por este órgão julgador administrativo, tendo em vista previsão expressa contida no Art. 167, inciso I do RPAF/BA, entretanto, de acordo com o prescrito pelo Art. 28, IV do RPAF/BA, o Termo de Apreensão se reveste em um instrumento que instrui e fundamenta a autuação, sendo, destarte, o documento que constitui a prova material da infração, juntamente com os documentos citados no mesmo, conforme se verifica nestes autos.

A antecipação parcial do ICMS decorrente das aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, está prevista no art. 12-A da Lei nº 7014/96:

**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.

Por seu turno, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia - RICMS/12, a respeito do momento do recolhimento do imposto determina (redação da época dos fatos geradores):

**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: (Grifo acrescido)

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;*

*IV - esteja em dia com as obrigações acessórias e atenda regularmente as intimações fiscais.*

*Como visto acima, o autuado, sob o ponto de vista legal, reconhecido pelo próprio em sua peça defensiva, está obrigado a recolher o ICMS devido por antecipação parcial antes da entrada no território deste Estado, de suas aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação.*

*Por outro lado, desde que sejam preenchidas as condições regulamentares acima pontuadas, o pagamento poderá ser efetuado até o dia 25 do mês subsequente ao da emissão do documento fiscal.*

*No caso presente, o autuado, por não preencher os referidos ditames regulamentares, posto que se encontrava com Inscrição Estadual na situação de descredenciada no CAD - ICMS/BA, sob o motivo de “Contribuinte com Restrição de Crédito – Dívida Ativa”, conforme atesta o documento de fl. 09, e informação constante no Termo de Apreensão, fl. 05, foi exigido, ao meu ver, corretamente o imposto na forma prevista pelo Art. 332, III do RICMS/BA.*

*Desta maneira, não há que se falar em impedimento de recolhimento do imposto no dia 25 do mês subsequente por parte do Fisco Estadual em razão de aplicação de sanção política, posto que o que ocorreu foi simplesmente em razão do autuado não preencher as condições regulamentares para tal condição, em razão de possuir restrições relacionadas a créditos fiscais inscritos em dívida ativa.*

*Quanto ao argumento defensivo de caráter confiscatório e desproporcional da multa aplicada, apesar de respeitar os relevantes argumentos jurídicos apresentados pelo autuado, considero que o autuante agiu estritamente em consonância com o regramento previsto na legislação tributária posta, em pleno vigor, da qual, tendo em vista sua atividade vinculada, não poderia ignorar, situação a que também se submete o órgão julgador administrativo, consoante se depreende da leitura do art. 167, incisos I e III do RPAF/BA, in verbis:*

*Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I – a declaração de inconstitucionalidade;*

*(...)*

*III – a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

*Diante do quanto acima exposto, entendo que as Decisões Judiciais citadas pelo autuado, todas voltadas a questões interpretativas constitucionais, foge à competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta. Ademais, os precedentes judiciais citados na peça de defesa, não são vinculantes para a Administração Pública do Estado da Bahia, visto que este não figurou em nenhuma das ações citadas como parte, não sendo possível, também, atender ao pleito do deficiente para aplicação de multa em percentual que não represente confisco ao seu patrimônio, ante as razões aqui expostas.*

*Por fim, observo que não há nenhum óbice a que as intimações também sejam dirigidas ao patrono do autuado no endereço constante na defesa, entretanto, o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do ato processual, visto que as intimações relacionadas a processos administrativos fiscais atendem ao estabelecido pelo Art. 108 do RPAF/BA*

*Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.*

A advogada Dra. Ione Jaqueline Nascimento Freitas apresenta Recurso Voluntário, devido ao inconformismo referente à decisão recorrida, onde tece os mesmos fatos impugnativos da peça inicial.

Discorre quanto à tempestividade da peça recursal. Faz síntese dos fatos da autuação, se reportando em relação ao valor, a legislação regida, à multa aplicada e suas disposições legais.

No **mérito**, fala sobre o resultado proferido pela 4<sup>a</sup> JJF, que destaca a Procedência do Auto de Infração e sua aplicação legislativa.

**Suscita nulidade material por víncio do Auto de Infração.** Pontua que não há descrição clara dos fatos que configuraram as infrações, que enseja a nulidade de todo procedimento fiscal, conforme disposto no art. 18, IV, “a” do RPAF-BA, aprovado pela Lei nº 7.629/99. Explica sobre a diferença dos víncios materiais (decorrem da norma jurídica tributária) e formais (procedimento preparatório do lançamento). Acrescenta que os **vícios formais** são aqueles que não interferem na constituição do crédito tributário, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede o lançamento ou a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Já os **vícios materiais** apontam em relação 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 houve vício substancial (material), 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 CTN (reproduzido na peça), constituem-se em elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se poderia admitir a existência da obrigação tributária em concreto.

Afirma que a ação fiscal 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, deve ser decretada a nulidade do Auto de Infração.

Alega **inconstitucionalidade e ilegalidade da apreensão de mercadorias como sanção para recolhimento de tributos**. Salienta que a autuação foi pela “*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*”.

Assevera que de acordo com o art. 332, § 2º do RICMS, 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, na hipótese de o contribuinte estar descredenciado frente este Estado, exige-se o recolhimento imediato da antecipação parcial do imposto.

Esclarece 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. Acrescenta que pelo fato da antecipação parcial do imposto não se encerrar na 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.

Assinala 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 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. Aponta 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 (RAMOS, 2005, p. 507).

Disse que, 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, nada justifica validamente a imposições de sanções políticas, como a apreensão de mercadorias, para fins de exigência de imposto por antecipação, a qual, não encerra a tributação da cadeia de circulação da mercadoria.

Reitera que 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.

Impugna em relação ao **caráter da multa ser confiscatória e desproporcional**. Sinaliza que o percentual aplicado desproporcional e com feições de confisco, ato totalmente vedado pela Constituição Federal em seu art. 150, IV. Cita lições de Hugo de Brito Machado e julgado de tribunais superiores (*TRF-5ª Região, MS nº 2001.83.00.0158724, Rel. Juiz Ivan Lira de Carvalho, DJ: 31/10/2002*). Reproduz palavras de Heron Arzua e Dirceu Galdino. Pede pela redução e roga aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Finaliza requerendo o Conhecimento e Provimento do Recurso Voluntário apresentado no sentido de reformar a decisão recorrida.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Recorrente, a fim de modificar a decisão de piso que julgou Procedente, por unanimidade, o presente Auto de Infração - Trânsito de Mercadorias, lavrado para exigir imposto no valor de R\$ 145.455,93 e multa de 60%, pela falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação tributária parcial de mercadorias procedentes de outra Unidade da Federação, por contribuinte que não preenche os requisitos previstos na legislação fiscal da Bahia.

Verifico que o Auto de Infração em lide resultou de uma ação de fiscalização realizada no POSTO FISCAL, através da abordagem de veículo da Transportadora, no que se refere aos DANFEs das Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) de nºs 246896 e 246892, sem o pagamento da Antecipação Parcial antes da entrada no Estado da Bahia, por contribuinte que não atendia ao estabelecido no inciso II, do § 2º, do art. 332 do RICMS/BA/12, para poder usufruir do prazo regulamentar para pagamento da obrigação tributária.

Observo que a autuação teve enquadramento legal com base na alínea “b”, do inciso III, do art. 332 do RICMS, Decreto nº 13.780/12, c/c art. 12-A; inciso III do art. 23; arts. 32 e 40 da Lei nº 7.014/96 e multa prevista no art. 42, II, “d” da Lei de nº 7.014/96.

Quanto ao pedido de nulidade por vício material, percebe-se que o Auto de Infração foi lavrado para exigência de ICMS com indicação dos elementos constitutivos: sujeito ativo, descrição dos fatos, demonstrativos, data de ocorrência, dos fatos geradores, base de cálculo, alíquota, multa, total do débito, dispositivos infringidos, em conformidade com o artigo 39 do RPAF/BA.

Posto isto, não vejo nenhuma desobediência, vícios material ou formal que possa invocar a nulidade do Auto de Infração, nos termos do art. 18 do RPAF, de modo que concluo pelo não acolhimento da nulidade requerida.

No mérito, foi alegada inconstitucionalidade e ilegalidade da apreensão de mercadorias como sanção para recolhimento de tributos.

Verifico que a ocorrência do fato gerador aconteceu em 18/08/2021, no Estado da Bahia, em Trânsito de Mercadorias, especificamente no Posto Fiscal Benito Gama.

Percebo que o autuante, em ação fiscal no Posto Fiscal acima indicado, ao verificar o cadastro da recorrente, constatou que sua inscrição estadual estava na condição de descredenciada, por motivo de restrição de crédito - Dívida Ativa, conforme atesta documento dos autos, portanto, naquele momento a Recorrente não gozava do benefício previsto no § 2º, do inciso II, do art. 332 do RICMS/12, para recolhimento no dia 25 do mês subsequente da emissão do Manifesto Eletrônico do Documento Fiscal (MDF-e), vinculado ao respectivo DANFE.

Observo que foram efetuados todos os procedimentos legais para a lavratura do Termo de Apreensão de Mercadorias nº 2176811041/21-0, e consequentemente o ora Auto de Infração em lide, para exigência da antecipação parcial ICMS, amparada pelo art. 12-A da Lei nº 7.014/96 e do prazo de recolhimento autorizado pelo art. 332 do RICMS.

Aduz a recorrente, que após a regularização do credenciamento, promoveu o recolhimento dos tributos decorrentes das operações de circulação de mercadorias que pratica, não sendo razoável a manutenção da presente autuação. Neste sentido, a recorrente não traz aos autos do processo nenhuma prova que tenha recolhido o ICMS, no que se refere ao presente Auto de Infração.

Por fim, a Recorrente alega que as multas aplicadas são confiscatórias e desproporcionais, sendo vedado pela Constituição Federal em seu art. 150. Percebi que a multa aplicada de 60% decorreu do descumprimento da obrigação principal, a qual está prevista no artigo 42 da Lei nº 7.014/96, portanto, exatamente legal.

Quanto à alegação da recorrente ao caráter confiscatório da multa, ressalto que é vedado a este CONSEF a competência de discussão, conforme fundamento no disposto do art. 167, I do RPAF/99. Contudo o próprio auto de infração já informa que há redução da multa nos termos dos arts. 45 e 45-B da Lei nº 7.014/96, que permite redução de até 90% da multa (caso seja pago totalmente antes da apresentação da impugnação), a depender do momento do pagamento do Auto de Infração.

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 084138.0297/21-1, 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\$ 145.455,93, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de março de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS