

<b>PROCESSO</b>	- A. I. Nº 281394.0140/21-0
<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 0179-04/22-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT SUL / IFMT / POSTO FISCAL BENITO GAMA
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 16/07/2023

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0162-11/23-VD

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. TRÂNSITO DE MERCADORIAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. CONTRIBUINTE DESCREDENCIADO. 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 22/09/2021, o qual exige crédito tributário no valor de R\$37.594,38, acrescido da multa de 60% em decorrência de uma única infração, descrita da forma a seguir.

**INFRAÇÃO 01 – 054.005.008:** *Falta de recolhimento do imposto(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 preenche os requisitos previstos na legislação fiscal.*

Consta na descrição dos Fatos a seguinte informação: “Refere-se a antecipação parcial do ICMS das mercadorias/produtos tributados (diversas mercadorias), procedentes de outra Unidade da Federação (PR) constantes das NF-e nos 248272 e 248264, emitidas em 23.08.2021, para comercialização atos de comércio por contribuintes situado no Estado da Bahia cuja Inscrição Estadual encontra-se no cadastro da SEFAZ na condição de DESCREDENCIADO. Falta de denúncia espontânea e pagamento do ICMS devido antes da entrada no território deste Estado. Lançado ICMS no valor de R\$ 37.594,38, conforme demonstrativo de fl. 4 dos autos, com enquadramento na alínea “b”, do inciso III, do art. 332, do RICMS/BA publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, “a” da Lei nº 7.014/96.

Consta anexado ao processo: i) Termo de Apreensão nº 152701.1064/21-7 (fls. 5/6); ii) Cópia dos DANFEs e DACTE (fls. 7/13); iii) cópia da consulta do contribuinte Descredenciado (fl.15).

Após a devida instrução processual, a 4ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência (FOLHAS 75/81), por unanimidade, nos termos a seguir.

### “VOTO

No Auto de Infração em epígrafe, o autuado foi acusado de não ter recolhido ICMS devido por antecipação parcial em operações de aquisições interestaduais, por estar descredenciado.

O autuado suscitou a nulidade do lançamento sob o argumento de que ao ser capitulada a infração não foram apontadas as razões em que se baseou a autuação, pois apenas foram mencionadas às supostas previsões legais aplicáveis, cerceando o seu direito de defesa.

Não assiste razão ao impugnante. Ao analisar o processo, verifica-se que ao contribuinte lhe foi entregue o Auto de Infração e o Termo de Apreensão assinado pelo mesmo ou seu representante. No corpo do Auto de Infração (fl. 01), bem como, no nominado Termo Apreensão (fls. 05/06) constam: o nº das NF-es (248272 e 248264), as mercadorias apreendidas. E no demonstrativo de débito (fl. 04) além destas informações, a base de cálculo (mesmo valor constante do documento fiscal), a alíquota aplicada e o imposto a ser exigido. Afora que em campo separado, o autuante ainda indicou a data de ocorrência, data de vencimento, base de cálculo total, valor do imposto, deduziu os créditos constantes nas Notas Fiscais eletrônicas e calculou o imposto a pagar. E mais uma vez observo que o presente Auto de Infração foi lavrado no trânsito de mercadorias. Portanto, todos os termos, levantamentos e demonstrativos que constituíram a base à lavratura do Auto de Infração foram lavrados e entregues ao contribuinte.

Em suma, o Auto de Infração foi lavrado para exigência de tributos 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) e em conformidade com os arts. 38 a 41 e 44, do RPAF/BA. O método de fiscalização encontra-se perfeitamente descrito no Auto de Infração e nos papéis de trabalho que o autuado recebeu já que ele neles está respaldado, não havendo que se falar em cerceamento do exercício do direito de plena defesa.

Assim, não vislumbrando inobservâncias formais, nem mesmo materiais, que conduzam à nulidade do Auto de Infração nos termos do art. 18 do mencionado diploma legal, razão pela qual rejeito o pedido formulado pelo impugnante.

Em relação à perícia requerida, pontuo que esta tem a finalidade de esclarecer fatos eminentemente técnicos, a ser realizada por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada, o que não é o caso dos autos, já que não é necessário conhecimento especializado para o deslinde da questão, razão pela qual fica indeferida, com fulcro no art. 147, inciso II, alínea “a” do RPAF/BA.

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

Como esclarecido nas preliminares de nulidade ficou comprovado que ação fiscal ocorreu no trânsito de mercadorias através da apreensão das mercadorias e das NF-es248272 e 248264, indicando como data de saída 23 de agosto de 2019, que é condizente com a época da ocorrência dos fatos registrado no Termo de Apreensão lavrado em 27/08/2021, data em que foi constatada a irregularidade tendo em vista que naquele momento o contribuinte encontrava-se descredenciado, não gozando do benefício previsto no § 2º do inciso II do art. 332 do RICMS/12.

Sobre a falta de base constitucional a respeito da apreensão da mercadoria, ressalto de que este CONSEF não pode se pronunciar em obediência ao disposto no art. 167, I, do RPAF/BA. Entretanto, ressalto que esta providênciá está prevista no art. 28, inciso IV do RPAF/BA, momento em que foi emitido o mencionado Termo de Apreensão nº 1527011087/21-7, documento que constitui prova material da infração.

No mais, determina o 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.

E o 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;

Portanto, o impugnante obrigado está, por dever legal, 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, já que o mesmo 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. 15 e informação constante no Termo de Apreensão de nº 1527011064/21-7 (fl. 05).

Ademais, observo que a infração foi embasada nos levantamentos fiscais acostados aos autos, tendo o sujeito passivo recebido todos os demonstrativos elaborados na auditoria, tendo o prazo de 60 dias para apresentar sua impugnação, que lhe é assegurado pelo o art. 123, do RPAF/99, porém, não houve questionamento do imposto reclamado ou de qualquer cálculo constante da autuação.

No que diz respeito à alegação de que a multa aplicada de 60% é abusiva e confiscatória, observo que sua aplicação decorre do descumprimento da obrigação principal e é prevista no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, portanto legal. Quanto ao caráter confiscatório, não pode ser apreciada por este órgão julgador administrativo, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

Quanto ao pedido de cancelamento ou redução da multa imposta, deixo de acatá-lo, visto que esta instância de julgamento não possui competência para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação principal.

Por fim observo que não há nenhum óbice a que as intimações também sejam dirigidas ao procurador do recorrente no endereço constante na defesa, entretanto, o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade dos atos processuais, ao teor do artigo 108 do RPAF/99.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário (folhas 90/99), 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 arrecadatórios, 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 acertamento 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 à 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, arguiin constitucionalidade 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 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.

*"O presente lançamento refere-se a antecipação parcial do ICMS das mercadorias/produtos (diversas mercadorias) procedentes de outra Unidade da Federação (PR), constantes das N.F. e – 248272 e 248264, emitidas em 23/08/2021, para comercialização ou outros atos de comércio por contribuinte situado no Estado da Bahia cuja inscrição encontra-se no cadastro SEFAZ na condição de DESCREDENCIADO. Falta de denúncia espontânea e pagamento do ICMS devido antes da entrada no território deste Estado."*

Além de tudo, foi anexado demonstrativo de débito (folha 04), Termo de Apreensão e Depósito (folhas 05/06) e demais elementos que afastam 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 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 15:08h e a sua entrega à empresa autuada, Cálamo Distribuidora, foi efetivada logo depois, às 15:23, do mesmo dia 27/08/2021, tendo, o contribuinte, podido conduzi-la até o seu estabelecimento. Pode, inclusive, comercializá-la, uma vez que o imposto respectivo se encontra afiançado pelo Termo de Depósito, já referido.

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.

Por oportuno, registro que o valor das multas podem ser reduzidos, nas hipóteses previstas no art. 45 da Lei nº 7.014/96, conforme abaixo.

*"Art. 45. O valor das multas previstas nos incisos II, III e VII e na alínea "a" do inciso V do caput do art. 42 desta Lei, será reduzido de:*

*I - 70% (setenta por cento), se for pago antes do encerramento do prazo para impugnação do auto de infração ou da notificação fiscal;*  
*II - 35% (trinta e cinco por cento), se for pago antes da inscrição em dívida ativa;*  
*III - 25% (vinte e cinco por cento), se for pago antes do ajuizamento da ação de execução do crédito*

tributário.

§ 1º A redução do valor da multa será de 90% (noventa por cento) se, antes do encerramento do prazo para impugnação, o pagamento ocorrer de forma integral.

§ 2º Em caso de parcelamento, ocorrendo a interrupção do pagamento, deverão ser restabelecidos os percentuais de multa originários, relativamente ao saldo remanescente do débito.”

Ante o exposto, NEGO 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 281394.0140/21-0, 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\$ 37.594,38, 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, 07 de junho de 2023.

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS