

**PROCESSO** - A. I. Nº 300449.0193/21-7  
**RECORRENTE** - CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0237-02/22-VD  
**ORIGEM** - DAT SUL / IFMT / POSTO FISCAL BENITO GAMA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 16/06/2023

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0176-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. 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. Autuado não cumpria um dos requisitos previsto no inciso II, do art. 332 do RICMS/12, que autoriza o recolhimento do imposto (ICMS) por antecipação até o dia 25 do mês subsequente ao do Manifesto Eletrônico de Documento Fiscal (MDF-e) vinculado ao respectivo DANFE. Rejeitada a nulidade formulada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o presente Auto de Infração em lide, lavrado em 19/09/2021, constitui crédito tributário no valor de R\$ 110.033,10, em razão da constatação da seguinte irregularidade:

**INFRAÇÃO 1 – 054.005.008:** 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 preenche os requisitos previstos na legislação fiscal. Valor: R\$ R\$ 110.033,10. Período: 17/09/2021. **Enquadramento legal:** Arts. 12-A, 23, III, 32 e 40 da Lei 7014/96 c/c Art. 332, III, “b” do RICMS-BA. **Multa:** 60%, art. 42, II, “d” da Lei 7014/96.

Consta na **descrição dos Fatos** a seguinte informação: “FALTA DE RECOLHIMENTO DA ANTECIPAÇÃO PARCIAL NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE BELEZA, PROCEDENTE DE OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, POR CONTRIBUINTE DESCREDECENCIADO, CONFORME DANFE(S) 249872 E 249874. BASE DE CÁLCULO CORRETA: R\$ 881.107,97, CRÉDITO: R\$ 54.923,93, IMPOSTO A PAGAR: R\$ 110.033,10”.

O sujeito passivo impugna o Auto de Infração às fls. 24/38 dos autos. Às fls. 75-76-v, o autuante presta Informação Fiscal.

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

**VOTO**

Como acima relatado, o presente Auto de Infração conduz uma acusação pela qual, originalmente, exige o valor de R\$ 110.033,10.

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme documentos/recibos autuados, bem como do que se depreende da manifestação defensiva, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§ , 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos

artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, determinada com segurança, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 03-16), bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Como exposto no relatório, a Impugnação ao lançamento em juízo de revisão neste órgão administrativo judicante consiste em: **a)** preliminar de nulidade por vício formal, pois, ao capitular a infração o autuante não teria apontado as razões em que pauta a autuação e que apenas fazendo menção às previsões legais aplicáveis, cerceia a defesa do contribuinte; **b)** questões de mérito: **b.1)** inconstitucionalidade e ilegalidade da apreensão de mercadorias como sanção para recolhimento de tributos; **b.2)** caráter confiscatório e desproporcional da multa aplicada.

Não assiste razão ao impugnante quanto à preliminar de nulidade suscitada, pois, ademais de a indicação de dispositivo regulamentar equivaler à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação (o que não ocorreu), desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal (RPAF: Art. 19), como já retro indicado, o contribuinte recebeu cópia do Auto de Infração e do Termo de Apreensão. No corpo do Auto de Infração (fl. 01), no demonstrativo suporte da infração (fl. 4), bem como, no nominado Termo Apreensão (fl. 05), identifica-se os DANFES 249872 e 249874 (fls. 07-12) que acobertaram as operações com a mercadoria objeto da autuação que, em transporte irregular, pois desacompanhadas do recolhimento tempestivo do imposto devido, foram corretamente apreendidas (produtos de beleza).

No demonstrativo suporte da infração (fl. 04), verifica-se a base de cálculo (mesmo valor constante nos documentos fiscais), 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 nos DANFES e calculou o imposto a pagar. E mais, observo que o presente Auto de Infração foi lavrado no trânsito de mercadorias. Portanto todos os termos, levantamentos e demonstrativos que constituíram a base do Auto de Infração foram lavrados e tiveram cópias entregues ao contribuinte.

Em suma, o Auto de Infração foi lavrado para exigência de tributos com indicação dos elementos constitutivos (sujeito ativo, sujeito passivo, 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, 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, rejeito a nulidade formulada pelo Impugnante.

Passo, então, ao mérito do lançamento tributário.

Trata-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

O Auto de Infração acusa falta de recolhimento de ICMS devido por antecipação parcial em operações de aquisições interestaduais, por estar descredenciado.

No mérito, alegou inconstitucionalidade e ilegalidade da apreensão de mercadorias como sanção para recolhimento de tributos e que a multa proposta é inconstitucional por ter caráter de confisco.

Como esclarecido nas preliminares de nulidade, a ação fiscal ocorreu no trânsito de mercadorias apreendendo-se as mercadorias indicadas nos DANFES nºs 249872 e 249874, com data de saída 15/09/2021, condizente com a data da ocorrência dos fatos registrado no Termo de Ocorrência Fiscal lavrado em 17/09/2021, 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, ainda que este CONSEF não possa apreciar a questão (RPAF: Art. 167), ressalto que esta providência está prevista no art. 28, inciso IV do RPAF/BA, momento em que foi emitido o mencionado Termo de Apreensão nº 129483111/21-2, documento que constitui prova material da infração.

No mais, o art. 12-A da Lei nº 7014/96, dispõe:

**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, relativo às aquisições de mercadorias fora da Bahia para comercialização neste estado, antes da entrada no seu território, já que o mesmo se encontrava com Inscrição Estadual na situação de descredenciada no CAD-ICMS/BA para postergar o recolhimento até 25 do mês posterior à emissão do MDF-e, sob o motivo de "Contribuinte com Restrição de Crédito – Dívida Ativa", conforme atesta o próprio Impugnante.*

*Ademais, observo que a infração foi embasada nos levantamentos fiscais acostados aos autos; o sujeito passivo recebeu cópia de todos os demonstrativos suportes da infração e teve o prazo de 60 dias para apresentar sua impugnação na forma assegurada pelo o art. 123, do RPAF/99, e não contestou o cálculo da exação fiscal.*

*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, "d" da Lei nº 7.014/96. Portanto, legal e, por ser matéria de natureza constitucional, a alegação de deter caráter confiscatório não pode ser apreciada por este órgão julgador administrativo, a teor do disposto no art. 167, I do RPAF/99.*

*Por falta de previsão legal para tanto, o pedido de cancelamento ou redução da multa resta prejudicado.*

*As intimações relativas ao PAF devem seguir a previsão regulamentar, mas nada impede que também sejam encaminhadas ao patrono de empresa autuada, especialmente, se houver cadastro no sistema DT-e. Entretanto, o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, ao teor do artigo 108 do RPAF/99.*

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

As patronas da recorrente apresentam Recurso Voluntário às fls. 92/99, onde teceram o seguinte:

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 2ª JJF, que destaca a Procedência do Auto de Infração e sua aplicação legislativa;

Suscita **nulidade material por vício 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 diferencia dos vícios 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.** Salaria 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 Arzu 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 pelo Recorrente a fim de modificar a decisão de piso, que julgou Procedente em decisão unânime o presente Auto de Infração (Trânsito de Mercadorias), lavrado em 19/09/2021 para exigir ICMS no valor de R\$ 110.033,10 e multa de 60%, pela falta de recolhimento do ICMS referente a antecipação tributária parcial de mercadorias antes da entrada no território do Estado da Bahia, procedente de outra unidade da Federação, por contribuinte que não preencha os requisitos previsto na legislação fiscal da Bahia.

Verifico que, o Auto de Infração em lide resultou de uma ação de fiscalização realizada no POSTO FISCAL BENITO GAMA, através da abordagem de veículo da Transportadora TRANS-PIZZATTO, no que se refere aos DANFE(s) das Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) de nºs 249872 e 249874 procedente do Estado do Paraná, emitidos em 15.09.2021, 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/BA, Decreto nº 13.780/12, c/c art. 12-A; inciso III do art. 23; artigos. 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, constata-se que, o presente Auto de Infração foi lavrado para exigência de ICMS dentro da legalidade 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 em conformidade com o artigo 39 do RPAF/BA. Posto isto, não vejo nenhuma desobediência de vícios material ou formal que possa invocar a nulidade do Auto de Infração nos termos do art. 18 do RPAF. Dito isto, 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 o fato gerador ocorreu em 17/09/2021, no Estado da Bahia em Trânsito de Mercadorias, especificamente no Posto Fiscal Benito Gama, em Vitória da Conquista/Ba, em que, o autuante na ação fiscal em 17/09/2021 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 sob as fls.10 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 lavratura do termo de Apreensão de Mercadorias nº 232201.1073/21-8 e consequentemente o Auto de Infração nº 300449.0193/21-7, para exigência da antecipação parcial-ICMS, com amparo no art. 12-A da Lei nº 7.014/96 e do prazo de recolhimento autorizado pelo art. 332 do RICMS.

Aduz o 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. Constata-se nos autos que a recorrente não traz nenhuma prova ou comprovação que tenha recolhido o ICMS no que se refere ao lançamento do presente auto de infração.

O Recorrente reitera as alegações de que, as multas aplicadas são confiscatórias e desproporcional, sendo vedado pela Constituição Federal em seu art. 150. Verifico que a multa aplicada de 60%, decorreu do descumprimento da obrigação principal, previsto pelo disposto do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, portanto, totalmente dentro da legalidade.

Quanto a alegação do 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.

Na análise dos autos do processo verifico que, o procedimento fiscal realizado pelo Autuante tem amparo na legislação fiscal do Estado da Bahia com base no art. 12-A da Lei nº 7014/96, no que se refere à cobrança da Antecipação Parcial do ICMS, nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização no território do Estado da Bahia.

Considerando que o procedimento fiscal do autuante cumpriu todo o rito legal na ação fiscal, conforme ficou demonstrado em consulta ao Sistema da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia de Controle de Mercadorias em Trânsito - SCOMT, constatou-se que na data de 17/09/2021 quando da lavratura do Termo de Apreensão de Mercadorias nº 232201.1073/21-7 e consequentemente, a lavratura ao auto em lide, que a Autuada encontrava-se com sua situação cadastral na condição de DESCRENCIADO, motivada pela restrição de crédito – Dívida Ativa (fls. 10), justamente uma das condições estabelecidas no art. 332, § 2º, II do RICMS/BA que impossibilita usufruir do benefício concedido de postergação do pagamento do ICMS da Antecipação Parcial, estabelecido no § 2º do referido artigo.

Isto posto, concluo em manter a decisão de piso, que julgou PROCEDENTE o Auto de infração em lide.

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 **300449.0193/21-7**, 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\$ 110.033,10**, 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, 22 de maio de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ANTONIO DIJALMA LEMOS BARRETO - RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS