

A. I. Nº - 281394.0323/22-6  
AUTUADO - CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S.A  
AUTUANTE - EDUARDO TADEU FELIPE LEMPE  
ORIGEM - DAT SUL / IFMT SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 28/10/2025

**3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0209-03/25-VD**

**EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. TRÂNSITO DE MERCADORIAS. CONTRIBUINTE DESCREDENCIADO.** Contribuinte comprova possuir Regime Especial com a aplicação do benefício do art. 7º-D, ser responsável pela retenção do ICMS de Substituição Tributária nas saídas internas de cosméticos e produtos de perfumaria a serem comercializados pelo sistema de franquia. Nessa situação, conforme o Parecer nº 16357/2014 da DITRI, é dispensado a obrigatoriedade de efetuar o recolhimento do imposto devido por antecipação parcial, quando das aquisições interestaduais de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária interna por força de Regime Especial concedido ao estabelecimento autuado. Infração Insubsistente. Preliminar de nulidade não acatada. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração, lavrada em 18/04/2022, no Posto Fiscal Benito Gama, em que é exigido o ICMS no valor de R\$90.189,13, acrescido da multa de 60% pelo cometimento da **Infração 01 - 054.005.008**. Falta de recolhimento do ICMS referente a 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.

Consta anexado aos autos: **I)** Termo de Ocorrência Fiscal nº 1527011239/22-0, fls. 05 e 06; **II)** cópia dos DANFES 262.897 e 262900, fls. 09 a 12; **III)** cópia da consulta do contribuinte Descredenciado, fl. 14; **IV)** cópia do Documento de veículo; e **V)** cópia da CNH do motorista, fl. 13.

O Autuado ingressa através de advogados, com defesa tempestiva com anexos fls. 18 a 35, nos termos que se seguem.

**DA PRELIMINAR DE NULIDADE EM VIRTUDE DE VÍCIO MATERIAL**

Inicialmente que apresente autuação não merece ser acolhida, devendo ser extinta antes do julgamento do mérito, em vista de diversas irregularidades no momento de sua lavratura, que ocasionam o cerceamento ao direito de defesa do contribuinte e, conseqüentemente a nulidade da autuação como um todo.

Com o respeito devido à Fiscalização, destaca ser necessário se 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.

Afirma que o Auto de Infração encerra em si flagrante cerceamento de defesa, violando de forma explícita o art. 5º, inciso LV, da CF/88.

Em observância a esse preceito, afirma ser imprescindível que estejam presentes todos os elementos para plena identificação da infração que suporta a lavratura do Auto de Infração para que possa o contribuinte associar os créditos cobrados aos supostos fatos que deram ensejo à exação, sempre *com o fundamento* legal especificado.

Registra que no caso dos autos, não há descrição clara dos fatos que configuraram as infrações, circunstância que enseja a nulidade de todo procedimento fiscal, por não atender as previsões do art. 18, do RPAF-BA/99.

Assevera serem 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.

Revela que sobre esse aspecto, o Auditor Fiscal Raimundo Parente de Albuquerque Júnior, no seu Trabalho Acadêmico sobre Nulidades no Lançamento Tributário, explica muito bem a distinção entre vício formal e vício material. São elas:

1. O vício formal gera a nulidade relativa do ato de lançamento, ao passo que o vício material gera nulidade absoluta do ato de lançamento;
2. O vício formal manifesta-se na determinação dos pressupostos (subjetivo e procedimental) do ato de lançamento, enquanto que o vício material se manifesta na determinação dos requisitos (enunciação do fato jurídico, identificação do sujeito passivo e determinação do tributo devido) do ato de lançamento;
3. O vício formal é sanável, razão pela qual é passível de preclusão caso não seja arguido pelo interessado na primeira oportunidade, ao passo que o vício material é insanável, razão pela qual pode ser suscitado a qualquer momento, inclusive de ofício pelo próprio julgador administrativo.

Frisa que para que reste incontestado que o vício que maculou o presente lançamento é puramente material, cabe, nesse momento, diferenciar os vícios formais dos materiais, bem como trazer as decorrências lógicas de lançamentos cancelados por esses vícios.

Menciona 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.

Diz que sem esses elementos formais, eventual Auto de Infração restaria viciado, por desrespeito a uma determinada exigência prevista em lei, mas, por não terem cunho material a impedir a prática do ato de lançamento ou a plena compreensão ou caracterização da infração, permite-se a renovação do ato em novo prazo de cinco anos, conforme art. 173, II, do CTN.

Observa que o vício material 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 falta de certeza e liquidez.

Assinala que o vício incorrido na exigência recai sobre a própria constituição do crédito, contrariando 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, 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.

Menciona 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.

Dessa forma, sustenta que 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, deve ser decretada a nulidade do Auto de Infração.

Nesse sentido, afirma ser a jurisprudência dos tribunais administrativos, reproduzindo o teor de ementas de julgados para corroborar sua argumentação, fls. 23 e 24.

#### DO MÉRITO

No mérito, o Impugnante diz que na hipótese de não serem acatada a preliminar acima arguida, culminando no cancelamento da presente autuação, demonstrará que, ainda assim, não há como prevalecer o Auto de Infração ora impugnado.

Conforme já mencionado, reafirma ser empresa tradicional no segmento de perfumaria, cosméticos e higiene pessoal, tendo como objeto social:

- a) o comércio e distribuição por atacado de perfumaria, cosméticos, produtos de higiene pessoal, saneantes e domissanitários;
- b) a comercialização de roupas e acessórios de vestuário em geral, roupa de cama, mesa e banho, papel, livros, impressos de todos os tipos, material didático e de desenho, cadernos, jogos, fitas de vídeo, CDs, artigos e utensílios de uso pessoal, eletrônicos, utensílios domésticos, matéria plástica e têxtil em geral;
- c) exportação de perfumaria, cosméticos, produtos de higiene pessoal, saneantes, domissanitários, acessórios de vestuário em geral, roupa de cama, mesa e banho, móveis, materiais de construção e materiais elétricos;
- d) a participação em outras sociedades, empresárias ou simples, nacionais ou estrangeiras, como sócia, quotista ou acionista;
- e) fornecimento de carga para cartão presente (vale presente) por conta de terceiro;
- f) atividades de teleatendimento;
- g) o comércio varejista de produtos de perfumaria, cosméticos, produtos de higiene pessoal, saneantes e domissanitários.

Observa que sempre cumpriu corretamente com suas obrigações tributárias, obedecendo ao Regulamento do ICMS e demais legislações aplicáveis neste Estado, foi surpreendido com a autuação e, nesta oportunidade, pretende demonstrar o equívoco cometido por parte do fisco baiano.

Afirma que se trata 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 eram inscrição estadual descredenciado no CAD-ICMS/BA”.

Observa que 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 de operação constante no documento fiscal de aquisição, excluindo-se do valor obtido o crédito fiscal destacado.

Frisa que o Regulamento do ICMS deste Estado estabelece no §2º, de seu art. 332, que aos contribuintes regularmente inscritos no cadastro deste Estado, será permitido recolhimento da antecipação parcial do imposto até o dia 25 do mês subsequente à emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal.

Revela que na hipótese de o contribuinte estar descredenciado frente este Estado, exige-se o recolhimento imediato da antecipação parcial do imposto. Ocorre 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.

Destaca que seu descredenciamento 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.

Registra que ao Fisco é conferido uma gama de poderes para a persecução dos objetivos arrecatórios, visando aumento das riquezas do Estado e a manutenção da máquina pública, em benefício do interesse comum. Estes poderes, embora de faculdade discricionária, encontram limite na Constituição Federal, como já afirmado anteriormente, já que os atos administrativos 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.

Revela que o Superior Tribunal de Justiça, reiteradas vezes, admitir a possibilidade do Poder Judiciário exercer determinado controle do ato administrativo discricionário, como no julgado cuja ementa colaciona à fl. 26.

Frisa que, mesmo sendo o poder de tributar irrenunciável e indelegável, sabe-se que ele não é absoluto. Assim a vedação a aplicação de sanções políticas ao contribuinte configura, assim, uma limitação geral ao poder de tributar, ou, mais precisamente, ao poder de cobrar tributos. Como é uma restrição imposta ao próprio legislador, ela se fundamenta em princípios mais amplos, especialmente no princípio do devido processo legal, previsto no art. 5º, inciso LIV, da CF/88, inclusive era sua acepção substantiva, traduzida no postulado da proporcionalidade e da razoabilidade.

Destaca que em um plano mais próximo, a inconstitucionalidade das sanções políticas é evidente porque implica indevida restrição aos direitos fundamentais de propriedade (art. 5º, inciso XXII, CF) e de liberdade, este último quando se trata da garantia do livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão (art. 5º, inciso XIII, CF/88); da garantia da livre iniciativa (art. 170, caput, CF); e da garantia do livre exercício de qualquer atividade econômica (art. 170, §º único).

Revela que o Estado não pode 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. Assim, a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos etc caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte.

Com efeito, 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 antecipeção da receita pública tributária, nada justifica validamente a imposição de sanções políticas, como a apreensão de mercadorias, para fins de exigência de imposto por antecipação, a qual, conforme já mencionado, não encerra a tributação da cadeia de circulação da mercadoria.

Nesse sentido, já decidiu o STF, com maestria, consoante ementa que colaciona à fl. 27.

Ante o exposto, considerando que este Fisco Estadual dispunha das ferramentas próprias a persecução do crédito tributário que sustava contra o contribuinte, não poderia ter sido omissa na utilização das mesmas, gerando cenário de insegurança jurídica, 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.

Questiona também a aplicação da multa de 60% sobre o valor do imposto por considerá-la desproporcional e confiscatória. Citando várias teses doutrinárias e decisões judiciais sobre o tema.

## Conclusão

Protesta pelo acatamento da presente defesa, requerendo lhe sejam oferecidos todos os meios de provas admitidas em direito, com a juntada posterior de documentos que se fizerem necessários, bem como a realização de revisão fiscal efetuada por fiscal estranho ao feito, sob pena de cerceamento ao direito de defesa, nos termos do art. 5º, da Constituição Federal, para o fim de:

- a) acolher a preliminar de nulidade do Auto de Infração nº 281394.0323/22-6, com cancelamento do lançamento;
- b) caso não seja acatada a preliminar de nulidade acima arguida, que, no mérito, seja julgada totalmente improcedente a autuação, como efetivamente o é, dentro da fundamentação acima apresentada, expurgando a multa em percentual confiscatório, utilizando-se o bom senso e aplicando-se a melhor norma constante do RICMS-BA/12, por ser medida de direito e JUSTIÇA.

Por fim, requer também que todas as intimações referentes a este Processo Administrativo Fiscal sejam encaminhadas ao endereço dos Patronos da Autuada constante no rodapé destas páginas.

O Autuado se manifesta às fls. 40 e 41, requerendo a juntada de cópia do Parecer DITRI nº 16357/2014, fl. 43 e 44, com o posicionamento de que seu estabelecimento está desobrigado de efetuar o recolhimento da antecipação parcial nas entradas interestaduais e do Acórdão Nº 0188-02/23NF-VD, fls. 46 a 51, da 2ª JF no julgamento do Auto de Infração nº 272466.0209/23-6, que reconheceu a dispensa do recolhimento da antecipação parcial em razão do Regime Especial concedido ao seu estabelecimento, ora autuado.

O Autuante presta informação à fl. 54, declarando que concorda com Acórdão JF Nº 0188-02/23NF-VD, copia acostada às fls. 46 a 51, pelo Autuado no qual a decisão seguiu o entendimento da DITRI através do Parecer de nº 16357/2014 que declara ser o Autuado dispensado da obrigatoriedade de efetuar o recolhimento do imposto devido por antecipação parcial.

## VOTO

O lançamento foi efetuado com o objetivo de cobrar o ICMS da antecipação parcial das mercadorias constantes nas notas fiscais correspondentes aos DANFES de nºs 262897 e 262900, fls. 09 a 12, como descrito no corpo do Auto de Infração.

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 art. 39 do RPAF-BA/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 dúvida de que o contribuinte entendeu perfeitamente acerca da imputação que sobre si recaiu.

Constato que, ao contrário do que alegou o Autuado ao suscitar em preliminar de nulidade da autuação, a capitulação legal constante da infração é condizente com os fatos apurados e com o direito aplicável, conforme consta no campo do “Enquadramento”, desta forma concluo que ao Autuado foi garantido a ampla defesa, que exerceu livremente o exercício do contraditório, inexistindo na Auto de Infração qualquer das hipóteses previstas no art. 18, do RPAF-BA/99 que ensejasse sua nulidade.

O Auto de Infração 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

por contribuinte que não atendia ao estabelecido no inciso IV, do §2º, do art. 332, do RICMS-BA/12, para poder usufruir do prazo regulamentar para pagamento da obrigação tributária.

*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 enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS:*

A exigência da Antecipação Parcial do ICMS, nas operações interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização, decorre de expressa determinação estatuída pelo art. 12-A, da Lei nº 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.*

O RICMS-BA/12 regulamentou, através do inciso III, do art. 332, que o ICMS referente a 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/12, art. 332, § 2º, *in verbis*:

*“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 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.”*

No mérito o Impugnante sustenta não caber a cobrança da antecipação parcial por possuir Termo de Acordo com o Estado da Bahia, aprovado através do Parecer DITRI/GECOT nº 12.995 de 23 de maio de 2013 - Processo nº 043665/2013-5, em sede do qual lhe foi atribuída a qualidade de responsável, como contribuinte substituto, pela retenção recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes de revenda de produtos em território do Estado. Complementa que nesse sentido, inclusive, a própria SEFAZ/BA se pronunciou, em sede de Parecer nº 16357/2014, em resposta ao processo de Consulta nº 107328/2014-0, no sentido de que o Contribuinte consulente está desobrigado de efetuar recolhimento da antecipação parcial do imposto nas entradas interestaduais, em razão da operação interna de revenda, dentro do “Sistema de Franquia O Boticário” estar sujeita à substituição tributária com encerramento de fase, considerando a previsão do art. 12-A, §1º, da Lei nº 7.014/96.

Constato que o Parecer da DITRI, cópia acostada às fls. 43 e 44, em resposta à consulta do

Contribuinte, declara expressamente a dispensa da obrigatoriedade do recolhimento do imposto devido por antecipação parcial, quando das aquisições interestaduais de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária interna por força de Regime Especial concedido ao estabelecimento autuado.

Logo, considerando ser o Impugnante beneficiário de Regime Especial que o torna responsável, como contribuinte substituto, nas operações subseqüente de revenda dentro do Estado da Bahia, resta patente que o referido acordo o desobriga do recolhimento da antecipação parcial na entrada do Estado.

Pelo expendido, entendo que não cabe a cobrança do ICMS antecipação parcial na entrada das mercadorias no Estado da Bahia, enquanto estiver em vigor o benefício do citado Regime Especial, concedido pela SEFAZ/BA ao estabelecimento autuado.

Assim, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281394.0323/22-6, lavrado contra **CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S.A.**

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 15 de outubro de 2025.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA