

A. I. N° - 206960.0050/13-9  
AUTUADO - DASA-DESTILARIA DE ÁLCOOL SERRA DOS AIMORÉS S/A  
AUTUANTES - JUAREZ ANDRADE CARVALHO e MARCO ANTÔNIO DE SOUZA FORTES  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 27.03.2017

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0020-02/17**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. No momento da autuação o sujeito passivo se encontrava amparado por consulta formulada a respeito da tributação do produto álcool, não tendo recebido qualquer científicação do teor da resposta concedida, vigorando no momento da autuação entendimento exarado pela Administração tributária que a desonerava de recolhimento, não subsistindo, pois, o lançamento. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 25 de novembro de 2013 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$265.832,17, bem como multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração, verificada nos meses de abril e maio de 2013:

**08.10.03.** Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas operações realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Consta da descrição dos fatos que "*A partir de 15/12/2012, o remetente do produto AEHC é o substituto tributário, por força da alteração na Lei n.º 7.014/96 promovida pela Lei n.º 12.605/12*".

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 17 a 37, onde argüi em sua defesa, que não concorda com o levantamento, informando ser pessoa jurídica dedicada à "exploração de atividades de agroindústria, destinada à fabricação de álcool, açúcar e seus derivados e aproveitamento dos seus subprodutos, podendo se dedicar a atividades correlatas, adequadas ao seu parque fabril e interesses sociais, inclusive participar no capital de outras sociedades", conforme se observa em seu estatuto social.

Esclarece que dentre outras atividades, fabrica combustível (álcool), que, posteriormente, é vendido de sua sede, situada no município de Serra dos Aimorés/MG, para adquirentes de diversas unidades da Federação, dentre as quais se inclui a Bahia e em razão de alteração legislativa, na qual a Lei 7.014/96 foi modificada em 14/12/2012 com o advento da Lei 12.605/12, passou a existir dúvida em relação à obrigação de o remetente de AEHC recolher ao estado da Bahia o ICMS devido nas operações posteriores a título de substituto tributário.

À época da mudança, entendeu não estar submetida às normas que impunham a sua responsabilidade por substituição pelo pagamento do ICMS ao estado da Bahia e com vistas a verificar a correção deste posicionamento, bem como a fim de aferir se havia necessidade de obtenção de inscrição estadual de substituto tributário, formulou consulta junto a Secretaria de Fazenda da Bahia através do Procedimento Administrativo Fiscal – Consulta 026933/2013-2 que acosta aos autos.

Indica que a primeira resposta à consulta veio sob a forma do Parecer 7927/2013 acostado, emitido em 05/04/2013, no sentido da desnecessidade de a empresa proceder ao recolhimento, destacando o seguinte trecho do mesmo:

*"A peticionária informa ser fornecedora das aludidas mercadorias e possuir estabelecimento em unidade da Federação não signatária do Protocolo nº 17/04. De fato, o*

*Estado de Minas Gerais não é signatário do referido Protocolo. Nesta condição a peticionaria não está obrigada a recolher o imposto na saída das mercadorias, por força do citado protocolo.*

*Assim sendo, quando da venda de AEHC para destinatários da Bahia, a empresa em tela não está obrigada a fazer a retenção do imposto, devendo, apenas, ao remeter álcool hidratado combustível para contribuintes aqui estabelecidos, efetuar o recolhimento do imposto relativo à operação própria. Ressalte-se, que caberá aos contribuintes adquirentes estabelecidos neste Estado efetuar o recolhimento da antecipação parcial do imposto na forma do RICMS/Ba, artigo 296”.*

Esclarece que desde o mês de abril de 2013, data da emissão da manifestação fazendária, pautou seu planejamento contábil nos estritos termos do aludido parecer, entretanto, em 26 de agosto de 2013, a SEFAZ/BA alterou parcialmente o entendimento anteriormente esboçado. A modificação se operou no Parecer n.º 15649/2013, emitido no processo n.º 119530/2013-9, passando a Fazenda Pública baiana, nesta nova manifestação, a lhe atribuir a responsabilidade do recolhimento do ICMS-ST nas operações envolvendo AEHC destinados à Bahia, o que motivou, em 05/09/2013, a protocolar requerimento solicitando esclarecimentos a respeito do alcance do parecer acima citado, não tendo aquele momento, a SEFAZ/BA se pronunciado a respeito.

Neste intervalo, em 27/11/2013, a Administração Tributária deu inicio à fiscalização contábil da empresa, e no decorrer da auditoria, verificou-se que, de modo coerente com a orientação ventilada no Parecer 7927/2013, a empresa não havia recolhido o ICMS-ST referente aos meses de 04 e 05/2013, o que valeu a lavratura do presente Auto de Infração, o qual diz não merecer prosperar pelos motivos que passa a expor.

A título de preliminar, fala da impossibilidade de lançamento, diante da consulta fiscal formulada, e da aplicação dos princípios da boa-fé, da transparência fiscal e da vedação a condutas contraditórias, diante do fato já exposto de que, conforme aduzido na narrativa fática, formulou consulta à Secretaria da Fazenda baiana ante a alteração da Lei 7.014/96 promovida pela Lei 12.605/2012 que supostamente passaria a sujeitá-la à retenção e ao recolhimento de ICMS-ST nas operações de venda de AEHC destinadas à Bahia.

Indica que a resposta da Administração Tributária veio em 05/04/2013, sob a forma do Parecer 7927/2013, eximindo a empresa peticionária da imposição da nova legislação. *In verbis*:

*“(...) quando da venda do AEHC para destinatários do Estado da Bahia, a empresa em tela não está obrigada a fazer a retenção do imposto, devendo, apenas, ao remeter álcool hidratado combustível para contribuintes aqui estabelecidos, efetuar o recolhimento do imposto relativo à operação própria. Ressalte-se que caberá aos contribuintes adquirentes estabelecidos neste Estado efetuar o recolhimento da antecipação parcial do imposto na forma do RICMS/Ba, artigo 296.” (grifo original).*

Contudo, em 26/08/2013, tal orientação foi alterada pela emissão do Parecer 15.649/2013, cuja ementa é a seguinte:

*ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Retificação do Parecer n.º 7927/2013 exarado no Processo n.º 026933/2013-2.*

*“Cabe ao adquirente estabelecido em território baiano a responsabilidade pela antecipação do imposto decorrente das aquisições Álcool para Fins Não-Carburantes junto a fornecedores estabelecidos em Estados não signatários do Protocolo 17/04.*

*“Cabe ao remetente estabelecido em outra Unidade da Federação a responsabilidade da retenção do imposto decorrente do fornecimento de Álcool Etílico Combustível (AEHC) para adquirente estabelecido em território baiano. Lei n.º 7.014/96 (art. 8º, III) e cláusula primeiro do Convênio 110/07”.*

Em face desse novo posicionamento, assevera ter apresentado requerimento, o qual ainda se encontrava pendente de manifestação, com o escopo de esclarecer o alcance da nova orientação,

tendo, nesse ínterim, a autoridade tributária baiana promovido a autuação ora combatida, cobrando valores a título de ICMS-ST não retidos nem recolhidos referente aos meses de 04 e 05 de 2013, período no qual vigia o Parecer 7927/2013 supracitado, sendo que tal situação evidencia nítido e espúrio descaso por parte do órgão autuante com a segurança jurídica.

É direito do contribuinte ser bem informado acerca da legislação tributária e das obrigações dela decorrentes, não sendo a dúvida e a incerteza, capazes de induzir o administrado a erro, compatível com o Estado Democrático de Direito. Cita doutrina a respeito deste último tema.

Discorre a seguir sobre o instituto da consulta fiscal, na sua ótica concebido como instrumento destinado a afastar dúvidas dos contribuintes sobre a legislação tributária e garantir a indispensável segurança jurídica, residindo a sua importância no fato de ser um meio de colaboração entre o Fisco e o contribuinte, orientado à garantia da segurança jurídica na tributação e à melhora no trato entre os seus sujeitos, aumentando a eficácia das normas tributárias.

Com efeito, a consulta fiscal apresenta nítido caráter instrutivo e se insere no contexto da atuação estatal na esfera tributária como manifestação da função ética orientadora da conduta a ser adotada para estar-se em consonância com a interpretação estatal sobre a aplicação da norma, evitando assim equívocos e as sanções deles decorrentes.

Destaca que, para que a consulta se torne um instrumento profícuo, a conduta do Estado perante o conselheiro deve ser a mais leal e coerente possível, sendo essa lealdade e coerência corolários do princípio da segurança jurídica e ingressam no ordenamento jurídico através da boa-fé objetiva administrativa, da transparência fiscal.

Após tecer considerações acerca do princípio da boa-fé, garante que a consulta fiscal potencializa a boa-fé objetiva no âmbito administrativo-tributário uma vez que por meio dela o contribuinte obtém uma orientação segura a ser adotada na gestão de suas atividades empresariais, entretanto, neste caso, a Administração Tributária baiana feriu de morte tal princípio.

Aponta os seguintes trechos do Parecer 7927/2013, da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia:

*“(...) quando da venda do AEHC para destinatários do Estado da Bahia, a empresa em tela não está obrigada a fazer a retenção do imposto, devendo, apenas, ao remeter álcool hidratado combustível para contribuintes aqui estabelecidos, efetuar o recolhimento do imposto relativo à operação própria. Ressalte-se que caberá aos contribuintes adquirentes estabelecidos neste Estado efetuar o recolhimento da antecipação parcial do imposto na forma do RICMS/Ba, artigo 296.*

Destaca, ainda outro trecho do mesmo:

*“Por fim, no prazo de 20 (vinte) dias após ter tomado ciência da resposta, o Conselheiro deverá acatar o entendimento aprovado neste parecer, ajustando-se à orientação recebida (...).”*

Ao final, observa ressalvou possível hipótese de alteração do parecer:

*“Após a resposta à consulta, sobrevindo orientação, face à alteração da legislação ou mesmo de pareceres, a nova orientação prevalecerá sobre o entendimento manifestado na resposta à consulta, devendo o conselheiro passar à dotar a nova orientação normativa 10 (dez) dias após a entrada em vigor do ato correspondente (...).”* (grifo original),

Observa ser a ressalva acima transcrita importante na medida em que, na hipótese de modificação de orientação, o contribuinte teria um lapso temporal razoável para adotar a conduta esboçada no novo parecer, prevenindo-se de possíveis autuações inesperadas, conferindo segurança ao conselheiro no exercício de suas atividades e no planejamento tributário de sua gestão empresarial.

Fala que o parecer, também, pressupôs a consumação dos fatos submetidos à vigência do parecer alterado. Isto significa que novo parecer não teria efeitos retroativos a ensejarem a autuação referente ao período em que o consulente estava amparado pelo antigo parecer.

Relata ter sido exatamente esta a hipótese do presente caso, vez que a autuação ora combatida tem por objeto supostas ausências de recolhimentos de ICMS-ST no período de 04 e 05 de 2013, meses nos quais se encontrava em vigência o Parecer 7927/2013 veiculando o entendimento no sentido contrário ao recolhimento. Somente em 26/08/2013 a orientação foi alterada pela edição de novo parecer, o qual impôs a cobrança do ICMS-ST por parte da empresa autuada.

Aduz vigorar na doutrina o ensinamento de que a resposta à consulta sobre o caso concreto vincula a Administração, e sendo a resposta positiva, estaria o consulente dispensado do pagamento, não podendo a Administração efetuar qualquer cobrança referente ao período em que esteve em vigor a resposta favorável à consulta, sendo esta a postura esperada da Administração que se pauta pela lealdade e pela confiança.

Fala ser esta típica situação de afronta por parte da Fazenda Pública estadual, à segurança jurídica, representada pela boa-fé administrativa de quem, imbuído da expectativa de segurança que o Parecer 7927/2013 pretendamente ofertava, viu-se autuado exatamente pela Administração Tributária que anteriormente tinha externado orientação no sentido do não recolhimento.

Com efeito, tendo em conta que o caso ora em tela é expressão da falta de boa-fé por parte da Fazenda Pública baiana, posto haver frustrado a expectativa que a peticionária criou em torno da manifestação do próprio Fisco estadual, expõe que a cobrança ora vergastada não se sustenta.

Entende a autuação também representar manifesta afronta ao princípio da transparência fiscal, na medida em que o órgão fiscalizador ignorou o teor do Parecer 7927/2013 acabando por desvirtuar a certeza que a consulente teve a respeito da legislação tributária a que estava sujeita.

De igual forma, tece considerações acerca do Princípio da transparência fiscal, para concluir que diante de ato (autuação) que sujeitou o contribuinte a uma circunstância de nebulosidade diante da prática a ser adotada, porque peticionária confiava na manifestação da Fazenda Estadual externada no Parecer 7927/2013 e, por obedecer a orientação ali exposta, teve contra si lavrado o Auto de Infração em epígrafe, sendo que tal conduta levada a cabo pelo Estado da Bahia revela que a transparência restou violada com a autuação ora combatida, de modo que o auto de infração em epígrafe não deve prosperar.

Termina sua exposição a respeito, aduzindo que todas as razões aqui expostas apontam para a única conclusão, a saber, o auto de infração lavrado, viola a sua segurança jurídica, de modo que deve ser anulado integralmente.

Passa, então a abordar o mérito da mesma, indicando que não se sujeita ao recolhimento do ICMS-ST nas operações de venda de AEHC com destino à Bahia, pois, consoante se observa da cláusula primeira do Convênio ICMS nº 110/07, o aludido diploma normativo autorizou os estados e o Distrito Federal a transferirem aos remetentes de combustíveis e lubrificantes a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido à unidade federada de destino da mercadoria desde a operação de saída interestadual até a venda ao consumidor final, na forma da transcrição realizada.

Observa que a simples existência da norma em questão não implica nenhuma obrigação para os contribuintes, haja vista que tal Convênio apenas autorizou a atribuição de responsabilidade por parte da entidade tributante, não veiculando, por si só, qualquer obrigação ao sujeito passivo do imposto.

Menciona ter sido celebrado o Protocolo ICMS 17/04, por meio do qual os estados signatários, rol no qual se insere a Bahia e não se insere Minas Gerais (estado em que está sediada), pactuaram a obrigação de o remetente de álcool fazer a antecipação do ICMS devido à unidade federada de destino do produto (devendo o tributo ser recolhido em momento anterior à remessa da mercadoria), transcrevendo as Cláusulas terceira e quarta do referido Protocolo.

Destaca que nos termos da cláusula quarta do referido diploma normativo, o pagamento do imposto será procedido pelo adquirente baiano na hipótese de o alienante estar estabelecido em unidade da Federação não-signatária do Protocolo, e considerando, com efeito, que o estado de Minas Gerais não é signatário do aludido protocolo, infere-se que não está compelida a promover a antecipação parcial do ICMS, nos moldes dos enunciados em comento, posição esta ratificada pela análise da legislação da Bahia em matéria de ICMS.

Tal conclusão, ao seu ver, decorre da redação originária da Lei 7.014/96, da qual depreende-se que não há norma legal apta a lhe impor responsabilidade por substituição pelo recolhimento de parte do imposto incidente sobre a operação interestadual ou da integralidade do tributo devido no restante da cadeia produtiva (artigos 6º e 8º devidamente transcritos).

Passa, pois a analisar os mesmos, destacando que de acordo com o primeiro dispositivo transscrito, o destinatário da mercadoria inserta no regime de substituição tributária em razão de Convênio ou Protocolo será o responsável pelo recolhimento, em favor do estado de destino, do imposto incidente na operação interestadual sempre que o remetente não possuir inscrição estadual ativa como substituto no estado da Bahia.

Em relação ao segundo enunciado normativo supra colacionado, afirma que o mesmo também não legitima a transferência de responsabilidade pelo recolhimento do ICMS por substituição tributária à peticionária, diante do comando contido no artigo 8º, inciso II, da Lei 7.014/96, segundo o qual é responsável pelo pagamento do ICMS-ST o contribuinte do imposto que alienar, na Bahia, as mercadorias constantes no Anexo I do citado diploma legal, salvo se o tributo tiver sido antecipado na aquisição do bem.

Considerando que o dispositivo faz menção ao adquirente baiano da mercadoria, denota que a responsabilidade pelo adimplemento do ICMS-ST também não pode ser lhe atribuída com fulcro no dispositivo ora analisado.

Resume que os artigos 6º e 8º, ambos da Lei 7.014/96, atribuem responsabilidade pelo recolhimento do ICMS por substituição tributária, não são capazes de lhe sujeitar, uma vez que impõem obrigações aos contribuintes destinatários da mercadoria e aos contribuintes que vendem a mercadoria no Estado da Bahia, e desta forma, no âmbito estritamente legal, não há norma que respalde a sua responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-ST em favor da Fazenda baiana.

Aduz, que mesmo que a transferência de responsabilidade tributária só possa ser implementada por meio de lei em sentido formal, passa-se à análise do RICMS/BA, a fim de sustentar que inexiste, em toda a legislação baiana, norma que responsabilize a peticionária por substituição tributária pelo ICMS incidente na cadeia produtiva do álcool que aliena a contribuintes baianos, percebendo que o artigo 289 do RICMS/BA trata genericamente da substituição tributária, não fazendo menção específica à eventual responsabilidade do remetente da mercadoria situado em outra unidade da Federação, razão pela qual não se pode utilizar este dispositivo para legitimar a atribuição da condição de substituto à peticionária, consoante transcrição feita.

Neste contexto, destaca o fato de que as disposições do Convênio ICMS 110/07 são direcionadas aos entes tributantes, como se lhes ratificassem a competência para dispor sobre a responsabilidade tributária. Em face disso, afirma, mais uma vez, que os contribuintes não estão sujeitos a obrigações oriundas do diploma normativo em comento.

Já no artigo 295 do mesmo diploma regulamentar, ressalta a observação aduzida no último artigo analisado acima, referente ao Convênio, e, no tocante ao Protocolo que rege a substituição tributária na venda de álcool, afirma-se que as normas do mesmo não são aptas a impor obrigações à empresa mineira, uma vez que seu estado não é signatário da pactuação.

Passa a analisar o teor dos artigos 295 e 296 do RICMS/BA, e o fato dos mesmos, que atribuem responsabilidade pelo recolhimento do ICMS parcial por antecipação, referirem-se aos

contribuintes situados na Bahia, razão pela qual não há que se cogitar de transferência de responsabilidade à defendant.

Por sua vez, observa que o parágrafo único trata dos estabelecimentos situados em outras unidades da federação signatárias do Protocolo 17/04, do qual não participa o estado de Minas Gerais. Desta forma, não há responsabilidade sua pela antecipação parcial do ICMS devido à Fazenda baiana.

Por fim, transcreve o artigo 332 do RICMS, responsável por disciplinar a forma de recolhimento do imposto em comento, concluindo que segundo se infere dos enunciados mencionados, nenhuma hipótese se aplica à empresa autuada.

Tece a seguir, comentários acerca das alíneas “a” e “g”, do, inciso III, do artigo 332, do RICMS/BA versam sobre o regime de substituição tributária, insusceptível de ser observado pela autuada, eis não estar sujeita às imposições do Protocolo nº 17/04, que legitima a antecipação do ICMS por parte do remetente de álcool à Bahia. Como visto acima, Minas Gerais não é signatária do referido acordo, motivo pelo qual a peticionária não está obrigada a recolher o tributo citado em favor da Fazenda baiana.

As alíneas “b” e “j” do mesmo dispositivo, por sua vez, também não têm o condão de impor à peticionária o recolhimento do ICMS em prol do estado baiano, porque o regulamento do imposto em análise não vincula o território de Minas Gerais. Logo, estando a peticionária sediada no aludido ente da Federação, os atos normativos expedidos pela Bahia não vigoram em território mineiro, portanto, não são aptos a vincular a empresa.

Aponta que as alíneas “b” e “j” não indicam ser, na condição de remetente ou de usina, como responsável pela antecipação.

Aponta que o Convênio 110/07 não atribui especificamente qualquer responsabilidade tributária a contribuintes, apenas podendo se cogitar da imposição do regime de substituição tributária à autuada se ambos os estados houvessem firmado convênios e protocolos de ICMS neste sentido, o que não ocorreu, já que Minas Gerais não ratificou o Protocolo 17/04.

Ressalta em relação ao artigo 332, que a disposição constante do seu inciso XIV não se aplica à peticionária, eis que não pode a Bahia exigir que a empresa promova a retenção do ICMS devido à Fazenda baiana pelos motivos já analisados, quais sejam, o protocolo que trata do responsável por substituição tributária na venda de álcool não foi ratificado pelo estado de Minas Gerais e o Convênio nº 110/07 não impõe obrigações a contribuintes, somente veicula faculdades aos estados, não podendo, assim, a Bahia impor a observância à sua legislação fazendária no território mineiro, no qual está sediada.

Ademais, argumenta que nem se suscite a alteração da Lei 7.014/96 promovida pela Lei 12.605/12, especificamente no artigo 8º, inciso III, da Lei nº 7.014/96, como fundamento da responsabilização da empresa quanto ao recolhimento de ICMS-ST nas operações de ingresso do AEHC no território baiano.

Anota que tal mudança serviu de fundamento para a alteração da interpretação Fazendária expressa no Parecer 15649/2013, de 26/08/2013. Naquela oportunidade, o Fisco estadual tomou por base a manifestação da COPEC – Coordenação Especializada em Petróleo e Combustíveis – sobre o assunto. Transcreve trecho do mesmo.

Nota que a alteração promovida no artigo 8º, inciso III, da Lei 7.014/96, combinada com a cláusula primeira do Convênio 110/07, são os fundamentos utilizados no parecer para a imputação de responsabilidade de retenção do imposto aos remetentes de AEHC para o Estado baiano, considerando insustentável a afirmação de que das aludidas normas se extrairia a conclusão da responsabilização da ora peticionária pelo recolhimento do ICMS-ST.

Chama atenção para a cláusula primeira do Convênio ICMS 110/07, que autorizou os estados e o Distrito Federal a transferirem aos remetentes de combustíveis e lubrificantes a responsabilidade

pelo recolhimento do ICMS devido à unidade federada de destino da mercadoria desde a operação de saída interestadual até a venda ao consumidor final.

Argumenta que a simples existência da norma em questão não implica nenhuma obrigação para os contribuintes, haja vista que tal Convênio apenas autorizou a atribuição de responsabilidade por parte da entidade tributante, não veiculando, por si só, qualquer obrigação.

Após transcrever o teor do artigo 8º, inciso III, da Lei 7.014/96, considera que a alteração ocorrida traduziu-se na simples exclusão do distribuidor de álcool carburante da posição de responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição.

Fala que levando-se em conta que a cláusula primeira do Convênio 110/07 não impõe obrigações a contribuintes, mas apenas veicula faculdade aos entes tributantes, de maneira que a atribuição da responsabilidade tributária nele prevista demanda a edição de lei nesse sentido, e que a exclusão do distribuidor de álcool carburante da condição de responsável por substituição não possui, por si só, o condão de cumprir a exigência de determinação legal específica para fins de exercício da autorização prevista na cláusula primeira do Convênio 110/07, não é possível evocar sua responsabilidade no recolhimento do ICMS-ST com fulcro na alteração da Lei n.º 7.014/96.

Conclui que não pode ser considerada responsável por substituição tributária pela antecipação parcial do ICMS devido sobre as vendas de álcool à Bahia nem pelo recolhimento integral de todo o montante do tributo incidente na cadeia produtiva da mercadoria, e em face do exposto, requer seja julgada procedente a presente defesa, e considerado insubstancial o Auto de Infração lavrado.

Informação fiscal prestada às fls. 87 a 90 pelos autuantes argumenta que levantaram o débito tributário e lavraram o Auto de Infração, fundamentado na legislação tributária vigente. A partir de 15/12/2012, com a alteração ocorrida no artigo 8º, inciso III, da Lei 7.014/96, promovida pela Lei 12.605/2012, a sujeição passiva por substituição tributária passou a ser do remetente do AEHC, em conformidade com a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 110/2007, transcrito.

Observam que referido Convênio ICMS 110/07 encontra-se devidamente recepcionado pelo RICMS do Estado da Bahia, conforme dispositivos transcritos (artigos 2º, 289, § 6º e 295).

Entendem claro que, com a alteração ocorrida a partir de 15/12/2012, no artigo 8º, inciso III, da Lei 7.014/96, promovida pela Lei 12.605/2012, a sujeição passiva por substituição tributária passou a ser do remetente do AEHC, em conformidade com a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 110/2007.

No entanto, observam não ter a autuada aceitado o fato de que com a alteração ocorrida no artigo 8º, inciso III, da Lei nº 7.014/96, o remetente passou a ser o sujeito passivo por substituição tributária, nas operações com o AEHC. As alegações de defesa da autuada, referem-se à consulta realizada pela mesma e o questiona sobre a abrangência das leis acima citadas.

Falam que conforme citado na informação fiscal, o lapso do parecerista em resposta à consulta (fls. 71 e 72), abrange apenas o período de 09/04/2013 a 26/06/2013, pois nesta última data, o mesmo parecerista, em 26/06/2013, fez a reti-ratificação do parecer de 09/04/2013, através do Parecer 15649/2013 exarado no Processo nº 119530/2013-9, onde diz que: “em relação ao AEHC, com a alteração da Lei nº 7.014/96 (artigo 8º, inciso III), a sujeição passiva por substituição tributária, deixou de pertencer à Distribuidora de Combustíveis e *passou a ser do remetente...*” (fls.75 a 76), não tendo a autuada em momento algum cumprido o que determina a legislação tributária vigente a partir de 15/12/2012, com relação as operações de venda do AEHC.

Assim sendo, se abstêm de argumentar sobre as alegações apresentadas pela autuada, de que a alteração da Lei 7.014/96 (artigo 8º, III), suscita dúvida e não obriga a mesma à sujeição passiva, por tratar-se de matérias de interpretação de lei, cuja análise é da competência do CONSEF e da Procuradoria Fiscal (PROFIS).

Por tais razões, entendem que o lançamento deva ser julgado procedente, não se acatando a alegação defensiva.

Distribuído a este Relator, em 25 de abril de 2014 o feito foi convertido em diligência à SEFAZ/DITRI, com o fito de que fosse informada a existência do processo tributário indicado na peça defensiva, a respeito das operações de álcool e sua tributação, pela empresa autuada, especialmente aquela protocolada sob o número 180898/2013-6, e em caso positivo, caso já respondida, fosse apensada cópia da resposta dada à consulente (fl. 94).

Em atenção à tal solicitação, consta informação de fl. 96, segundo a qual teria sido “*emitido o Parecer n.º 7927/2013, posteriormente reti-ratificado pelo Parecer n.º 15649/2013. Ocorre que após ciência ao Consulente, em nova análise sobre a matéria, esta Diretoria de Tributação decidiu pela necessidade de emitir novo Parecer para retificar parcialmente e exclusivamente as disposições normativas que fundamentaram o opinativo sobre a matéria relativa às operações interestaduais com Álcool Etílico Combustível (AEHC). Assim foi protocolado em 05/09/2013, de ofício, o processo nº 180906/2013-6, tendo sido exarado na mesma data o Parecer 22692/2013 que objetivou, justamente, esclarecer sobre a matéria demandada pelo Interessado.*

*Por tudo exposto, entendemos que a matéria trazida através do Procedimento protocolado como Comunicação foi devidamente analisada e esclarecida no Parecer nº 22692/2013, que deverá ser encaminhada para conhecimento do Interessado”.*

Tal informação foi assinada pela Gerente de Consultas e Orientação Tributária e pelo Diretor de Tributação.

Em uma segunda diligência (fl. 98), o feito foi encaminhado para a Inspetoria de origem, a fim de que fosse dada ciência ao sujeito passivo, concedendo-lhe prazo para manifestação.

Atendendo tal pedido, foi feita intimação ao contribuinte dos termos da diligência (fls. 101 e 102). Às fls. 107 a 111, consta manifestação do contribuinte autuado, na qual este informa que, a despeito de o despacho de fl. 96, anexado pela DITRI, conter determinação de que o terceiro parecer fiscal fosse encaminhado à consulente, isso não ocorreu.

Diz que até 30/10/2014, não havia tomado ciência do conteúdo do Parecer nº 22692/2013, e que o conhecimento do mencionado documento apenas ocorreu na véspera de sua manifestação, após diligência empreendida junto à agência da SEFAZ/BA.

Informa que a cópia da integralidade do processo não lhe foi disponibilizada pelo servidor competente, todavia, não é possível comprovar, neste momento, que não foi científica do teor do Parecer nº 22692/2013 em momento anterior, o que apenas seria viável a partir da análise de todos os atos componentes do procedimento.

De qualquer forma, a obtenção desta informação é possível por meio da determinação de nova diligência para tanto, o que, desde já, requer.

Desse modo, entende apresentar-se completamente incoerente e injusta a exigência fiscal guerreada, tecendo alguns comentários acerca da consulta tributária e sua resposta, arguindo esperar da Administração que se pauta pela lealdade, pela confiança e pela segurança na relação com o administrado.

Entende que tal fato se caracterizaria perniciosa contraditoriedade, sujeitando a consulente a um quadro de incerteza e imprevisibilidade inaceitáveis no contexto da Constituição da República e do princípio da moralidade administrativa, motivo pelo que se posiciona no sentido de que, seja porque apenas tomou conhecimento do último parecer fiscal exarado sobre o tema (nº 22692/2013) em momento posterior à lavratura do Auto de Infração, seja porque, mesmo na hipótese desta ciência haver ocorrido em data anterior, os seus efeitos não poderiam se aplicar ao período em que vigorava o parecer que dispensava a peticionária do recolhimento do tributo, o Auto de Infração merece ser anulado.

Destaca, por fim, que, mesmo em se entendendo pela correção do entendimento de que está obrigada ao recolhimento do ICMS-ST e que esta regra deve se aplicar aos meses de abril e maio de 2013, a exigência do tributo contido no lançamento apenas seria validamente possível se restasse comprovado que os integrantes seguintes da cadeia de comercialização do AEHC não

promoveram o recolhimento do tributo em questão, sob pena de caracterização do pagamento dúblice da exação. e isso não ocorreu no caso em questão.

Reitera, pois, o pedido de desconstituição do Auto de Infração contido na defesa administrativa anteriormente apresentada, requerendo a determinação de realização de diligência para fins de se confirmar a data em que tomou ciência do teor do Parecer 22692/2013.

Retornando mais uma vez ao relator, este, em 28 de maio de 2015 converteu o feito em nova diligência à COPEC, a fim de que fosse informada a data da efetiva ciência do contribuinte, do teor do Parecer DITRI 22692/2013, com a indicação do número e folha do livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência na qual foi lavrada a resposta da Administração Tributária, sendo dada ciência ao contribuinte da resposta expedida, com prazo para sua manifestação, assim o desejando (fls. 116 e 117).

Os autuantes se manifestam às fls. 120 a 123, no sentido de que intimaram a empresa a apresentar o respectivo livro RUDFTO oportunidade na qual, constataram que “...não há qualquer registro no mesmo sobre os Pareceres da DITRI – Divisão de Tributação, resultantes das consultas realizadas pela autuada”.

Todavia, completam a informação, aduzindo que isto não significa nem prova que a empresa autuada não recebeu tais Pareceres, tanto que os menciona numa de suas intervenções no processo.

Da mesma forma, expõem que a empresa também declarou que tomou conhecimento do despacho DITRI 180898/2013, conforme reproduzem trecho, e que a falta de tais registros não indica que a empresa não tenha recebido tais Pareceres e despachos e que se a empresa nega o recebimento dos referidos documentos, a SEFAZ tem como provar seu encaminhamento através do SIPRO (Sistema de Protocolo).

Além disso, apontam, ser o texto do Parecer 15649/2013 claro, objetivo e fundamentado na legislação tributária vigente, não deixando dúvidas acerca de quem é o sujeito passivo responsável por substituição tributária, nas operações com AEHC, entretanto, insiste a autuada em solicitar esclarecimentos daquilo já explicitado no Parecer retro mencionado.

Após historiarem os fatos, e entendendo ter cumprido a solicitação, reiteram o pedido de procedência do lançamento.

Cientificado, o defendant retorna ao feito (fls. 143 a 149), se manifestando no sentido de que em anterior “*informação à diligência fiscal*”, os auditores responsáveis pela lavratura do Auto de Infração registraram que se “*a Autuada diz que não tem como provar que não recebeu o Parecer nº 22692/2013, por outro lado, a SEFAZ/Bahia tem como provar que enviou para a mesma o referido Parecer, em 19/09/2013, dando Ciência ao Interessado, através do sistema de controle interno SIPRO – SISTEMA DE PROTOCOLO – ACOMPANHAMENTO DE PROCESSO, anexos 13 a 15*”.

Menciona que no anexo 13 do documento consta uma tela do SIPRO, a qual registra que, em 19/09/2013, o processo foi encaminhado para SAT/DAT METRO/CPROC/GABINETE com o objetivo de “Ciência do Interessado” e os autos foram recebidos por “Adailson José de Lima Costa”.

Posiciona-se no sentido de que os autuantes entendem que a juntada da tela do SIPRO que simplesmente atesta que o processo gerador do Parecer nº 22692/2013 foi encaminhado para o setor responsável por providenciar a sua intimação ser suficiente à comprovação de que o contribuinte foi cientificado do seu conteúdo, e sustentam, ainda, que a busca por informações acerca da efetiva ciência da empresa quanto ao teor do Parecer nº 22692/2013, convalidada pelo Conselho de Fazenda Estadual, nos termos da diligência determinada, configura postura meramente protelatória.

Destaca que, no âmbito do processo administrativo fiscal, aplicam-se os princípios da boa-fé e da segurança jurídica. Tais comandos, no contexto em debate, torna de extrema relevância que se perquir a ciência do contribuinte acerca dos atos administrativos que lhe forneceram orientações

sobre como agir, em especial quando este, buscando cumprir a legislação em vigor, formula consulta à fiscalização.

Logo, a despeito de tal investigação parecer irrelevante para os fiscais responsáveis pela autuação, vê o procedimento em questão como fundamental para validação ou não do ato administrativo combatido.

No tocante às considerações acerca da comprovação da ciência da autuada quanto ao conteúdo do Parecer nº 22692/2013, assevera que tais afirmações se apoiam em uma presunção totalmente frágil, ao entenderem que uma tela do sistema de acompanhamento processual, na qual consta que o processo foi encaminhado a um setor para fins de realização do ato, é capaz de comprovar a própria concretização do ato é postura, no mínimo, temerária.

Fala que a única comprovação que se extrai do documento anexado pelos auditores fiscais é a de que, em 19/09/2013, o processo foi encaminhado ao SAT/DAT METRO/CPROC/GABINETE com o objetivo de “Ciência do Interessado” e os autos foram recebidos por “Adailson José de Lima Costa”.

Fala que a prática dos atos administrativos, especialmente no âmbito do processo administrativo fiscal, deve ser promovida de acordo com regras previamente estabelecidas, tal como impõe o princípio do devido processo legal e as intimações do sujeito passivo, com efeito, também se submetem a aludido regramento, nos termos dos artigos 108 e seguintes, do RPAF/99 (transcritos).

Indica que a leitura do trecho transcrito permite concluir que existem apenas três formas ordinárias de intimação do contribuinte, e dentre elas não se encontra uma que se perfeça “através do sistema de controle interno SIPRO – SISTEMA DE PROTOCOLO – ACOMPANHAMENTO DE PROCESSO”, como pretendido pelos autuantes.

Ressalta que todas as formas veiculadas pela legislação baiana permitem a extração do adequado comprovante de ciência do sujeito passivo, o que não ocorre no caso sob apreciação e sequer foram anexadas aos autos as páginas do processo gerador do Parecer nº 22692/2013 em que consta o registro da ocorrência da sua ciência.

Assegura que a única comprovação de que tomou conhecimento do conteúdo do Parecer nº 22692/2013 se encontra no presente processo, qual seja, a própria declaração do contribuinte, constante e que atesta que tal fato ocorreu apenas em 30/10/2014, ou seja, após a lavratura do Auto de Infração questionado, o que revela ter sido a transparência fiscal violada, de modo que o auto de infração em epígrafe não deve prosperar, razão pela qual se reitera o pedido de desconstituição do aludido ato, em respeito aos princípios da boa-fé e segurança jurídica.

E completa: ainda que se admitisse a correção do entendimento de que a legislação baiana atribuiu à impugnante a condição de sujeito passivo por substituição e de que estivesse submetida à obrigação de reter o imposto devido pelo contribuinte substituído, o que se faz apenas por esforço argumentativo, o Auto de Infração combatido apenas procederia se o ICMS não tivesse sido, de fato, recolhido por este último, sob pena de duplicidade na cobrança do tributo.

Desse modo, fala que a cobrança do imposto não retido pelo substituto apenas procede na hipótese de o substituído não promover o seu recolhimento, ressaltando que o próprio legislador baiano fez questão de registrar a correção deste entendimento, na redação do § 5º, do artigo 10, da Lei nº 7.014/96, transcrito.

Garante que a simples leitura dos autos, entretanto, comprova que tal investigação não foi realizada pelas autoridades lançadoras, o que impõe a anulação do lançamento em epígrafe.

Na quarta diligência solicitada no processo (fls. 156 e 157), dirigida à COPEC, foram solicitados esclarecimentos acerca da discrepância entre a informação constante no sistema CPT o qual indicava a ciência do Parecer DITRI ao contribuinte em 26 de agosto de 2013 e o SIPRO que indicava remessa do mesmo à DAT METRO/CPROC/GABINETE para ciência em 19 de setembro de

2013, acostando os respectivos documentos probantes da realização de tal ciência, consoante indicação, concedendo prazo para manifestação de autuada e autuantes.

Em cumprimento da solicitação, retornaram os autos com o recibo de entrega do mencionado parecer DITRI em 30 de dezembro de 2015, conforme Aviso de Recebimento dos Correios de fl. 162-A.

Os autuantes voltam mais uma vez ao processo, manifestando-se (fls. 165 a 166), no sentido de que “*A SAT/DAT METRO/CPROC/GABINETE procedeu pesquisa através dos arquivos com as relações dos AR's que foram emitidos pelo CPROC no período de 01 a 30/09/2013, e respondeu 'que não houve intimação da DASA DESTILARIA DE ÁLCOOL SERRA DOS AIMORÉS – CNPJ Nº 18.054.379/0001-88' para o referido PROCESSO Nº 180.906/2013-6, conforme cópia do e-mail em anexo*”.

Em mais uma intervenção processual (fls. 170 e 171), a defendente expõe que como já aduzido anteriormente, ser imprescindível, para a manutenção do Auto de Infração combatido, que haja a verificação do efetivo inadimplemento da obrigação junto ao contribuinte substituído, sob pena de imprópria cobrança do tributo em duplicidade.

Reitera que, nos casos de substituição tributária, a cobrança do imposto não retido pelo substituto apenas procede na hipótese de o substituído não promover o seu recolhimento e, como demonstram os comprovantes ora anexados, os compradores das suas mercadorias promoveram o regular recolhimento do ICMS ora exigido.

Ressalta que tais documentos foram gentilmente cedidos pela maior parte dos seus clientes da peticionária, entretanto, nem todos encaminharam os comprovantes solicitados, sendo possível à SEFAZ obter as informações faltantes acerca dos recolhimentos promovidos pelos compradores das mercadorias envolvidas nas operações.

Sublinha que, em relação às operações entabuladas com a empresa ALESAT COMBUSTIVEIS S/A, o recolhimento do tributo não foi promovido porque, à época dos fatos, ela era detentora de Regime Especial junto a este Fisco Estadual, o que impede, do mesmo modo, a cobrança do ICMS contida neste processo.

Destaca que a SEFAZ/BA é capaz de comprovar tais fatos por meio dos dados constantes em seu sistema informatizado, evitando-se, assim, a danosa cobrança em duplicidade, motivo pelo qual reitera o pedido de anulação do ato administrativo objeto do presente processo, de modo a considerar insubstancial o Auto de Infração lavrado.

Concedida vistas aos autuantes para manifestação, estes (fls. 255 a 256) se posicionam no sentido de que os números das Notas Fiscais relacionadas no campo "Informações Complementares" dos DAES, correspondem aos números das Notas Fiscais relacionadas na planilha de levantamento de débito anexada ao feito (fls. 06 e 07). Entretanto, nenhum dos pagamentos dos DAEs apresentados pela Autuada, consta no Sistema de Controle de Arrecadação da SEFAZ/BAHIA, como pode ser constatado através do Histórico dos Pagamentos Realizados pela empresa AROGÁS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA., anexado a esta Informação Fiscal, correspondentes aos meses de abril e maio de 2013.

Sendo assim, todos esses Comprovantes de Transação Bancária apresentados pela adquirente não são válidos para comprovação de pagamentos dos referidos DAEs, porquanto, estão todos ausentes do Histórico dos Pagamentos Realizados, como restou provado, sendo a única exceção é a GNRE de nº 1301551511 datada de 06/04/2013 e paga em 05/04/2013 pelo Banco do Brasil (fl. 44 dos documentos apresentados pela Autuada), e que corresponde a Nota Fiscal de nº 18098, constante na planilha original de levantamento de débito tributário, anexada ao PAF (Fls. 06 e 07), e que, por ter sido pago o imposto, a referida Nota Fiscal foi retirada da referida planilha original.

Por esta razão, estão apresentando a Nova Planilha de Levantamento do Débito Tributário, e também o Novo Demonstrativo de Débito do Auto de Infração.

Ressaltam mais uma vez, que a Autuada teve total conhecimento, a partir de 26/08/2013, conforme sua própria declaração, fl. 108 do PAF, de que a sujeição passiva por substituição tributária passou a ser do remetente do AEHC. Todavia, eximiu-se do cumprimento de sua obrigação tributária, até a data da lavratura do Auto de Infração em 25/11/2013.

Registraram terem sido enviadas para a Autuada, por meio de Aviso de Recebimento (AR), a Diligência Fiscal, a Nova Planilha de Levantamento do Débito Tributário e também o Novo Demonstrativo de Débito do Auto de Infração, para conhecimento e manifestação da mesma, se desejar, reiterando o pedido de que o Auto de Infração, seja julgado procedente para os novos valores apresentados na Nova Planilha de Levantamento do Débito Tributário, e também o Novo Demonstrativo de Débito do Auto de Infração, perfazendo o valor histórico de R\$ 256.105,69.

Cientificada da alteração realizada, e do novo demonstrativo apresentado (fls. 262 e 263), a utuada retorna ao processo, se manifestando no sentido de ser imprescindível para a manutenção do Auto de Infração combatido, que haja a verificação do efetivo inadimplemento da obrigação junto ao contribuinte substituído, sob pena de imprópria cobrança do tributo em duplicidade, tendo o Fisco, a despeito dos documentos e informações oferecidos, entendido que tais débitos ainda não haviam sido pagos, uma vez que tal pagamento não consta no sistema eletrônico de controle de arrecadação da SEFAZ/BA.

Aponta anotação da autoridade fiscal, para sua surpresa, de que os comprovantes de depósito bancário, com a competente indicação das notas fiscais correspondentes, não são hábeis para provar o adimplemento da obrigação tributária, sendo que tal entendimento não só afronta o sistema de direito positivo num caráter abstrato, mas o próprio regulamento do ICMS-BA, especialmente o artigo 296 que transcreve.

Observa ser facilmente verificável na legislação vigente e que embasa os atos da autoridade administrativa da Bahia, o DAE, quando acompanhado de um comprovante de quitação, pressupõe o recolhimento do tributo. Não fosse assim, o artigo acima transcrito não faria a exigência de tal documento acompanhar mercadoria, sendo a jurisprudência pátria pacífica quanto a tal entendimento, considerando como meio de prova do recolhimento do imposto a juntada de comprovantes de pagamento, na forma da decisão apensada.

Dessa forma, no caso em tela, diz ter colacionado todos os documentos que poderia para comprovar o adimplemento e a decorrente extinção da obrigação tributária. A autoridade, por sua vez, não encontra registro de tal pagamento.

Em que pese a presunção de legitimidade de que goza a administração pública, menciona que esta pode ser vencida, na medida em que o particular comprove como falsos os fatos apontados pela administração. É uma presunção *juris tantum*, relativa e não absoluta, sendo cediço que o melhor meio de que dispõe o contribuinte para provar o pagamento do débito tributário é a apresentação de comprovantes de depósito, em favor do erário, do valor devido.

Os autos em epígrafe trazem uma situação na qual todos os documentos que poderiam ter sido exibidos para provar a extinção do crédito tributário (que se operou na forma do artigo 156, inciso I, do CTN) já o foram e desincumbiu-se do ônus de provar o fato extintivo no âmbito administrativo.

Se os valores foram recolhidos em favor do erário e equivalem ao que era devido pela ocorrência do fato gerador, é evidente que a obrigação tributária foi extinta, entretanto, os autuantes creem estar provada a conservação do crédito através do Histórico de Pagamentos Realizados, extraído do Sistema de Controle de Arrecadação da SEFAZ-BAHIA. Contudo, o Histórico de Pagamentos Realizados é elemento demasiadamente frágil para “ilidir” a validade dos documentos ou para demonstrar o inadimplemento da obrigação.

Ressalta que, e apesar de seu esforço em comprovar a quitação do débito, a empresa não pode ser incluída no polo passivo da obrigação tributária, diante do fato de que nos casos de substituição tributária, a cobrança do imposto não retido pelo substituto apenas procede na hipótese de o

substituído não promover o seu recolhimento, sob pena de bitributação. Assim, a legislação atribui àquele de mais fácil fiscalização a obrigação de recolher o tributo devido pelo contribuinte.

Isso não garante ao Fisco, todavia, o direito de recebimento díplice dos valores devidos a título de imposto. Desse modo, a cobrança do imposto não retido pelo substituto apenas procede na hipótese de o substituído não promover o seu recolhimento.

Fala que apenas procederia a exigência fiscal contida no auto de infração supra se os agentes autuantes tivessem promovido previamente a verificação e a confirmação de que o contribuinte substituído não recolheu o imposto em questão. A simples leitura dos autos, entretanto, comprova que tal investigação não foi realizada pelas autoridades lançadoras.

Reitera que não possuía conhecimento algum a respeito do teor do Parecer nº 22692/2013 antes de 30/10/2014, isto é, até a lavratura do Auto de Infração, pois conforme claramente demonstrado, não foi devidamente científica do conteúdo de tal parecer. Assim, tem-se por violados os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, visto que atos administrativos lhe forneceram instruções claras a respeito de como proceder e o mesmo órgão, num momento posterior, sem cientificar o contribuinte, altera o seu posicionamento.

Por tais razões, entende improcedente o lançamento.

Os autuantes, mais uma vez intervindo no feito (fls. 279 e 280), basicamente repetem o teor das últimas manifestações. Já a autuada, da mesma forma (fls. 284 e 285), da mesma forma reitera seus argumentos já expostos. Por fim, na última intervenção processual, os autuantes (fl. 293) também reafirmam seus posicionamentos anteriores.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização objeto de contestação pelo sujeito passivo.

Antes de adentrar na análise do objeto do lançamento ora apreciado, algumas observações são pertinentes.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99, razão pela qual inexistem questões preliminares a serem apreciadas.

Tanto é assim que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos da infração trazendo fatos, documentos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Muito embora a empresa tenha suscitado a questão da consulta como preliminar, não entendo desta forma, e sim, como questão prejudicial para a apreciação do feito, e desta forma a abordarei inicialmente, antes de adentrar no mérito.

Tal consulta formulada, e que foi um dos elementos que ensejaram quatro diligências no curso do processo, no sentido de se obter a verdade dos fatos, no entender de Hugo de Brito Machado “...o processo de consulta tem por fim ensejar ao contribuinte oportunidade para eliminar dúvidas que tenha na interpretação da legislação tributária. A consulta pode ser feita diante de um caso concreto, já consumado, como diante de uma simples hipótese formulada pelo contribuinte.” (Curso de Direito Tributário, 28ª edição, 2007, Editora Malheiros, pág. 472).

A possibilidade de formular consulta junto à administração tributária é uma das muitas manifestações do direito de petição. A consulta administrativo-tributária permite ao contribuinte obter orientação segura a respeito da interpretação e da aplicação da legislação tributária e a um

caso concreto que envolve sua atividade, permitindo que ampare sua conduta em entendimento vinculante para os órgãos fazendários. A consulta tributária permite ao contribuinte conhecer, com antecedência, a interpretação oficial e autorizada sobre a incidência da norma tributária e, assim, planejar a vida fiscal, prevenir conflitos e evitar a aplicação de penalidades, ou seja, é indicativo de lisura do contribuinte, pois se caracteriza como ação de quem quer agir de conformidade com o direito.

Feita a consulta, o consulente tem o direito de obter uma resposta escrita e fundamentada, pois esta constitui um ato administrativo que deve preencher todos os requisitos de validade próprios dos atos administrativos em geral.

Importante ressaltar que a resposta à consulta vincula a administração até que seja alterada. Deste modo, emitida a interpretação da Administração Pública, deve ser seguida por seus agentes até que o ato administrativo que a contém seja anulado ou tenha perdido o objeto em face de modificação da lei ou de situações de fato. A Administração Pública não pode negar validade a procedimento do contribuinte que esteja em conformidade com a orientação recebida em processo de consulta. E não só. Vincula, de igual forma, o consulente.

Certo é que o processo administrativo de consulta produz pelo menos dois efeitos, quais sejam a suspensão do curso do prazo para pagamento do imposto, em relação à situação que está sendo discutida, e o impedimento, até o término do prazo fixado na resposta, para o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infrações relacionadas com a matéria consultada.

A base legal da consulta tributária encontra-se no Código Tributário Nacional, o qual contém previsão da consulta em seu art. 161:

“Art. 161.

...

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.*” (grifo do relator)

Na legislação estadual, o artigo 62 do RPAF/99 preceitua, em relação à consulta que:

*“A consulta eficaz produz os seguintes efeitos, exclusivamente em relação à matéria consultada:*

*I - suspende o curso do prazo de recolhimento dos tributos não vencidos à data em que for formulada;*

*II - adquire o caráter de denúncia espontânea em relação a débito vencido até a data da formulação da consulta pelo sujeito passivo, não cabendo acréscimos moratórios a partir desta data, desde que, no prazo de 20 (vinte) dias da data da intimação da solução, o sujeito passivo adote as demais providências previstas nos arts. 95 a 99”;*

Já o artigo 65 do mesmo dispositivo, determina que a observância, pelo consulente, da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime o contribuinte de qualquer penalidade e exonera-o do pagamento do tributo, que se considera não devido no período.

Observe-se que a apresentação de consulta pelo contribuinte ou responsável, traz como consequências a suspensão do curso do prazo para pagamento do imposto, em relação à situação sobre a qual for pedida a interpretação da legislação aplicável, bem como impedirá, até o término do prazo fixado na resposta, o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infrações relacionadas com a matéria consultada.

Informe-se que a legislação de alguns estados, a exemplo de São Paulo, já incorporaram em seus dispositivos relativos à consulta, a previsão de que “*a suspensão do prazo não produzirá efeitos relativamente ao imposto devido sobre as demais operações realizadas, vedado o aproveitamento do crédito controvertido antes do recebimento da resposta* (§ 1º do artigo 516 do RICMS/00)”.

Já os efeitos da consulta, se resumem à hipótese de, se o imposto for considerado devido, a atualização monetária será devida em qualquer hipótese, bem como, em relação aos acréscimos legais, se a consulta for formulada no prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, não haverá incidência de multa de mora e juros moratórios.

Por seu turno, se a consulta for formulada no prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado não adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, a multa de mora e os juros moratórios incidirão a partir do vencimento do prazo fixado na resposta, ao passo que se a consulta for formulada fora do prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, a multa de mora e os juros moratórios incidirão até a data da formulação da consulta.

No caso de a consulta ser formulada fora do prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado não adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, a multa de mora e os juros moratórios incidirão, sem qualquer suspensão ou interrupção, a partir do vencimento do prazo para o pagamento normal do imposto fixado na legislação.

Impende lembrar que o resultado de cada consulta, sendo específico o seu objeto, apenas atinge ao consulfente de forma direta, vez que, como é sabido, o entendimento manifestado pela Fazenda em um processo de consulta jurídico-tributária vincula não só o contribuinte como a própria Fazenda. Ou seja, não poderá o órgão competente para proferir decisão, entender pela inaplicabilidade de determinada hipótese e posteriormente modificar seu entendimento e autuar o contribuinte, impondo-lhe as sanções cabíveis.

Neste sentido, assim dispõe o parágrafo único do artigo 100 do CTN que a observância às decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. E vice-versa.

Pois bem. O sujeito passivo, no uso de seu direito, formulou consulta à Administração Tributária em fevereiro de 2013, com o intuito de ver esclarecidas dúvidas a respeito de alteração legislativa ocorrida na Lei 7.014/96 (fls. 58 a 69), a qual resultou no Parecer DITRI 7927/213, de 05 de abril de 2013 (fls. 54 e 55), segundo o qual estaria desonerada a fazer a retenção do imposto por substituição tributária, devendo apenas e tão somente recolher o ICMS correspondente à operação própria.

O lançamento apresenta apenas valores devidos nos meses de abril e maio de 2013, período logo após a recepção de tal posicionamento da administração, e como visto linhas acima a vincula ao resultado da resposta concedida.

Ainda que tenha, de ofício, retificado tal entendimento, apenas em 25 de junho de 2013 (fls. 58 e 59), a Administração foi provocada mais uma vez, pelo mesmo instituto da consulta, no sentido de esclarecer o que a empresa autuada entendia ser ponto obscuro na legislação, tendo sido em setembro de 2013, emitido o Parecer DITRI 22692/2013 (fls. 162 e 162v), o qual a autuada alega jamais ter tomado conhecimento de forma oficial, apenas por informação obtida junto a repartição fazendária, o que motivou diligências diversas, no sentido de esclarecer a lide, até pelo fato de pairar dúvida, não somente em relação à existência de ciência, como, de igual forma, em que data se deu a mesma.

Justifica-se tal preocupação, diante da necessidade de certeza da ciência da empresa, a fim de que a mesma se adequasse aos procedimentos constantes da sua resposta, na forma da legislação enunciada linhas acima, o que só veio a ocorrer em 30 de dezembro de 2015, em função de solicitação de diligência saneadora de fls. 156 e 157.

Observo que a própria Administração admite não ter dado conhecimento do teor da resposta, na forma dos e-mails de fls. 167 e 168, bem como da cópia do livro RUDFTO de fls. 125 a 134.

Sendo a ciência imperiosa para produzir quaisquer efeitos relativos à matéria consultada, o que é o presente caso, e somente tendo a ciência ocorrido mais de dois anos depois da resposta, o que denota falha grave no procedimento da Administração Pública, não pode ser o contribuinte apenado injustamente com tal lançamento, vez que no momento da autuação estava o imposto com a exigibilidade suspensa, por força da consulta formulada, e não respondida de forma oficial, incapaz, pois, de gerar qualquer efeito contra ele.

Tal fato, depõe contra a Administração, e tal como colocado em uma de suas manifestações pelo autuado, fere os princípios da boa-fé e da moralidade

A este respeito, assim se manifesta Valdir Rocha (A Consulta Fiscal. 2005. 129f. Tese (Livre Docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro) - Departamento de Direito Econômico e Financeiro, área de Direito Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2005, p. 77): *“O dever de moralidade imposto ao Fisco deve ser visto como contrapartida à boa-fé que se requer do consulente, assim deve o órgão proceder de forma leal e impecável, não se valendo da exposição que o consulente faz de suas operações em seu desfavor, transformando a consulta em armadilha para o contribuinte”.*

Desta forma, não parece, pelos elementos presentes no processo, ter agido o Fisco de boa-fé quando, contrariando decisão proferida em consulta, surpreendeu o contribuinte que depositou confiança em sua orientação, alterando o seu entendimento anterior sobre a matéria consultada, com referência ao mesmo contribuinte e com eficácia retroativa, conforme se depreende dos termos constantes na autuação.

A busca da verdade material ao longo da extensa tramitação processual foi estritamente necessária com o fito de se chegar a uma certeza e aclarar a dúvida se a autuada efetivamente tinha sido cientificada do teor da última consulta realizada, a qual foi protocolada antes do início da ação fiscal, motivo pelo qual foram realizadas tantas diligências quanto entendidas como necessárias para o aclaramento da matéria.

Desta forma, frente a tais argumentos, entendo que não pode subsistir a autuação, em função do desconhecimento do sujeito passivo da resposta dada à consulta por ele formulada, no sentido de orientar-se quanto aos procedimentos a adotar nas vendas de AEHC para este Estado, motivo pelo qual julgo a autuação improcedente.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206960.0050/13-9** lavrado contra, **DASA-DESTILARIA DE ÁLCOOL SERRA DOS AIMORÉS S/A**.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, alterado pelo Decreto 13.537/11, com efeitos a partir de 20 de dezembro de 2011.

Sala de Sessões do CONSEF, 21 de fevereiro de 2017.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR