

A.I. Nº - 300449.0214/21-4
AUTUADA - CALAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S. A.
AUTUANTE - ANTÔNIO FERNANDO CAMPOS PEDRASSOLI
ORIGEM - DAT SUL - IFMT SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 07/06/2024

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº. 0137-06/24-VD**

EMENTA: ICMS. TRÂNSITO DE MERCADORIAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. CONTRIBUINTE DESCREDENCIADO. Diante da comprovação pelo autuado de estar amparado em Regime Especial concedido com amparo no artigo 7º-D do Decreto 7799/00, que lhe atribuiu a condição de responsável pela retenção do ICMS por Substituição Tributária nas saídas internas de cosméticos e produtos de perfumaria a serem comercializados pelo sistema de franquia, bem como pelo Parecer DITRI 16357/2014, em resposta a consulta formulada, estar dispensado da 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, a infração é insubsistente. Não acolhidas as questões preliminares. Negado o pedido para realização de revisão fiscal. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 20 de setembro de 2021 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 119.878,35 além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **054.005.008**. Falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação tributária parcial, antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outras unidades da Federação, por contribuinte que não preencha os requisitos previstos na legislação fiscal.

Informa o autuante: “*Falta de recolhimento da Antecipação Parcial, na aquisição de produtos de beleza, por contribuinte descredenciado, conforme DANFES 249.982 e 249.984*”.

A autuada, por intermédio de seus advogados, constituídos nos termos do instrumento de fls. 45 a 47, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 27 a 43, na qual inicialmente, após resumo dos fatos, aduz que o Auto de Infração não merece ser acolhido, devendo ser extinto antes do julgamento de mérito, em vista de diversas irregularidades no momento de sua lavratura, que ocasionaram o cerceamento do seu direito de defesa e, consequentemente, a nulidade da autuação como um todo.

Argui ser necessário se verificar que ao capitular a infração sem expressamente apontar as razões em que se pautava a autuação, fazendo apenas menção às supostas previsões legais aplicáveis, está o autuante impedindo que o contribuinte apresente sua defesa corretamente, correndo o risco de ser condenado a pagar por algo indevido.

Diz encerrar o Auto de Infração em si flagrante cerceamento de defesa, violando de forma explícita o artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, copiado.

ACÓRDÃO JJF Nº 0137-06/24-VD

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

Aponta que no caso dos autos, não há descrição clara dos fatos que configuraram a infração, circunstância que enseja a nulidade de todo procedimento fiscal, por não atender as previsões do RPAF/99, reproduzindo o seu artigo 18, inciso IV, alínea “a”.

Reproduz trecho de trabalho acadêmico de Raimundo Parente Albuquerque Júnior na distinção entre vício formal e vício material, para arrematar restar inconteste que o vício que maculou o presente lançamento é puramente material, discorrendo sobre os tipos de vícios.

Neste sentido, conclui que o valor incorrido na exigência recai sobre a própria constituição do crédito, contaminando irremediavelmente o próprio lançamento, tendo havido, pois, vício substancial, não meramente formal, sob a ótica de que a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do CTN (copiado), se constituem em elementos fundamentais, intrínsecos do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se poderia admitir a existência da obrigação tributária em concreto.

Considera que a ação fiscal carece de elementos indispensáveis para se determinar com segurança a infração apontada, uma vez que o lançamento está eivado de vícios insanáveis que inquinam de nulidade a peça acusatória, devendo ser decretada a nulidade do Auto de Infração.

Traz jurisprudência a respeito, representadas pelas decisões do CARF nos processos 37034.001695/2003-11, julgado pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em 25/10/2011, relator Elías Sampaio Freire e 37318.000835/2007-81, 6ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, julgado em 07/10/2008, relator Rycardo Henrique de Magalhães de Oliveira, cujas ementas transcreve.

Pontua que ainda que inquinado pela nulidade, quanto a existência e validade da autuação, prosseguirá, buscando demonstrar a improcedência da peça impositiva em relação ao mérito da infração, em observância ao princípio da eventualidade.

Após listar o seu objeto social, assevera ter sempre cumprido corretamente com suas obrigações tributárias, obedecendo a legislação do ICMS, pretendendo demonstrar o equívoco cometido pelo Fisco.

Registra ter sido o Auto de Infração lavrado quando do trânsito de mercadorias, motivado pelo fato de estar descredenciada a sua inscrição no cadastro de contribuintes.

Aduz que a antecipação parcial do imposto não encerra a fase de tributação da mercadoria, na medida em que o tributo será calculado se aplicando a alíquota interna sobre o valor da operação constante no documento fiscal, se excluindo do valor obtido o crédito fiscal destacado.

Frisa que o RICMS/BA estabelece no § 2º, do artigo 332 que aos contribuintes regularmente inscritos no cadastro, 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.

Na hipótese de o contribuinte estar descredenciado, se exige o recolhimento imediato da antecipação parcial do imposto, informa.

Argumenta que o descredenciamento 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.

Reconhece ter o descredenciamento da autuada decorrido da existência de supostos créditos de ICMS em aberto nos sistemas da SEFAZ, os quais se encontravam com fase administrativa encerrada, mas na pendência de propositura pelo Fisco da ação própria de cobrança dos mesmos.

Sabe que ao Fisco é conferido uma gama de poderes para a persecução dos objetivos arrecadatórios, visando o aumento da riqueza do Estado e a manutenção da máquina pública, em benefício do interesse comum.

Tais poderes, embora de faculdade discricionária, encontram limite na Constituição Federal, já que os atos administrativos fiscais que não atendam os princípios basilares do Estado Democrático de Direito, por ilegais, desarrazoados, desproporcionais ou sem motivação adequada, configuram abuso de poder, sendo passível de correção pelo Poder Judiciário, e neste sentido, traz decisão do STJ no Recurso Especial 493.811/SP, relatora Ministra Eliana Calmon, julgado em 11/11/2003, em trecho copiado.

De igual modo, colaciona trecho doutrinário de Hugo de Brito Machado.

Sabe que mesmo sendo o poder de tributar irrenunciável e indelegável, não é absoluto, se configurando, assim, a vedação a aplicação de sanções políticas ao contribuinte, uma limitação geral ao poder de tributar, especificamente, do poder de cobrar tributos.

Argumenta que 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 imposição de sanções políticas, como a apreensão de mercadorias, para fins de exigência de imposto por antecipação, a qual, conforme mencionado, não encerra a tributação da cadeia de circulação de mercadorias.

Neste sentido, apensa decisão do STF no Recurso Extraordinário 374.981/RS, relatado pelo Ministro Celso de Mello, julgado em 28/03/2005, em trecho transcrito.

Afirma que as sanções políticas continuam uma das mais autênticas formas de desvio de finalidade, pois toda competência discricionária tem como limite a observância da finalidade que lhe é própria.

Considera que dispondo o Fisco das ferramentas próprias, a persecução do crédito 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 a apreensão de mercadoria em trânsito, com lavratura de Auto de Infração, cujo exercício do recolhimento da antecipação parcial no dia 25 do mês subsequente foi impedido em razão da sanção política.

A seguir, aborda o fato de ser a multa aplicada, em seu entender, desproporcional e confiscatória, o que é vedado pela Constituição Federal em seu artigo 150, inciso IV, reproduzido, igualmente copiando, mais uma vez, doutrina de Hugo de Brito Machado sobre o tema, não podendo causar lesão ao contribuinte, inviabilizando o seu sustento e aniquilando seu patrimônio.

Indica que a multa não pode causar lesão ao contribuinte, inviabilizando o seu sustento e aniquilando o seu patrimônio e, no âmbito administrativo, especificamente no exercício do poder de polícia, deve ser levado em consideração o princípio da proporcionalidade, cabendo ao Fisco quando da fixação da penalidade, dosá-la de forma que não se apresente como verdadeiro confisco, de acordo com a decisão do TRF 5ª Região, MS 2001.83.00.0158724, relator Juiz Ivan Lira de Carvalho, publicada em 31/10/2002.

Fala que o caráter confiscatório da multa desconfigura e desnatura a sua própria natureza e função, ou seja, o que era para servir como instrumento sancionador e inibidor do Estado, se transforma em inequívoca fonte de arrecadação, se configurando como verdadeiro tributo ilegal.

Invoca o magistério de Sacha Calmon Navarro Coelho sobre o tema, arrematando não poder ter a multa o caráter confiscatório, sendo perfeitamente cabível sua redução em face do valor excessivo, em nome dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Frisa que lhe ser imputada multa de 60% sobre o valor do imposto não recolhido tempestivamente, acaba por confiscar parte do patrimônio da impugnante, uma vez que a suposta infração cometida, mesmo que verdadeira, não justifica a multa extorsiva exigida nos presentes autos, violando os mais comezinhos princípios constitucionais.

Argui que a aplicação da multa tem como função apenas a punição ao contribuinte pelo descumprimento de determinada obrigação, e não efetuar a recomposição do Erário, o que já está sendo feito pela exigência do valor do imposto, invocando a doutrina de Heron Arzua e Dirceu Galdino e José Eduardo Soares de Melo em trechos reproduzidos.

Apona que os Tribunais têm reduzido multas flagrantemente confiscatórias a padrões punitivos que não representam enriquecimento ilícito do Fisco, e neste ponto, traz à baila entendimento do STF sobre a matéria, quando do julgamento do RE 55.906/SP e do RE 57.904/SP, em trechos copiados.

Em que pese a suposta violação assinalada, ante os preceitos constitucionais, argumenta que a previsão legal e a boa-fé da conduta da impugnante, cumpre à Autoridade Fazendária aplicar a multa em percentual que não represente confisco ao patrimônio da mesma, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco e da violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Protesta pelo acatamento da presente defesa, requerendo que lhe sejam deferidos todos os meios de prova admitidos em direito, com a juntada posterior dos documentos que se fizerem necessários, bem como a realização de revisão fiscal por estranho ao feito, sob pena de cerceamento do direito de defesa, nos termos do artigo 5º da Constituição Federal, para acolher a preliminar de nulidade do Auto de Infração, com cancelamento do lançamento.

Caso não seja acolhida a preliminar de nulidade arguida, postula que no mérito, seja julgada totalmente improcedente a autuação, como efetivamente o é, dentro da fundamentação apresentada, expurgando a multa de caráter confiscatório, se utilizando do bom senso e se aplicando a melhor norma constante do RICMS, por ser medida de direito e justiça.

Por fim, requer também que todas as intimações referentes a este processo sejam encaminhadas ao endereço dos patronos da empresa, devidamente indicado, bem como protesta pela juntada posterior do instrumento de mandato, nos termos do artigo 104, § 1º, do CPC/15.

Informação Fiscal prestada pelo autuante à fl. 78 observa, inicialmente, a inexistência de peça processual obrigatória, no caso, a defesa administrativa apresentada em meio magnético, em formato word, contrariando o disposto no artigo 8º, § 3º, do RPAF/BA, devidamente transcrito.

Esclarece a seguir ter sido informado pela Supervisão de Comércio da Inspetoria Costa do Cacau quanto a impossibilidade de emitir Ordem de Serviço destinada a elaboração da informação fiscal solicitada, já que se encontra lotado presentemente na mencionada Inspetoria e não mais na Inspetoria Fiscal de Trânsito de Mercadorias da Região Sul.

Por fim, encaminha o processo para a IFMT Sul, a fim de que sejam tomadas as providências necessárias.

Em 12/03/2024 foi protocolada petição pela autuada (fls. 81 e 82), na qual requer a juntada aos autos do Parecer 16357/2014, emitido em resposta a processo de consulta 107328/2014-0, por ela formulado, com posicionamento final no sentido de que está desobrigada a efetuar o recolhimento da antecipação parcial do imposto, nas entradas interestaduais, em razão da operação interna de revenda, dentro do “Sistema de Franquia O Boticário” estar sujeito à substituição tributária com encerramento da fase, considerando a previsão do artigo 12-A, § 1º, inciso III, da “Lei 7.014/96”, copiando trecho da resposta.

Diz saber que sendo processo de consulta, tanto o contribuinte, quanto o órgão fazendário tem que observar o entendimento apresentado no opinativo final, dada a sua natureza vinculante, nos termos dos artigos 62 e 63 do RPAF/99.

Invoca decisão deste órgão julgador, ao reconhecer a dispensa do recolhimento do imposto por antecipação, em razão do regime especial concedido, conforme Acórdão proferido no julgamento da Notificação Fiscal 272466.0209/23-6 (Doc. 02).

Assim, entende mister se fazer o reconhecimento da improcedência do lançamento, em razão da não incidência da antecipação parcial nas operações de entrada de mercadorias neste estado, promovidas pela autuada, independentemente de eventual status de descredenciamento de sua inscrição estadual no cadastro do ICMS.

Acostou documentos às fls. 83 a 92.

Os autos foram distribuídos a este relator em 02/04/2024 (fl. 94-v), sendo analisados, concluída a instrução processual e tidos como aptos para julgamento.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização no trânsito de mercadorias, relativas à cobrança de ICMS, lançada através de Auto de Infração, devidamente impugnada pela autuada.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização para realização do procedimento de fiscalização se deu por meio da lavratura do Termo de Apreensão 232201.1082/21-7, em 20/09/2021 (fls. 05 e 06).

Os elementos e documentos que suportam a acusação se encontram impressos às fls. 07 a 13.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão e clareza a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa ou usufruto do benefício de redução do percentual de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração impugnada que entendia lhe amparar, trazendo fatos, elementos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação.

Existem questões preliminares que foram suscitadas pela defesa, e que ao seu entender implicariam na nulidade do lançamento, cuja análise passo a realizar neste momento.

Em primeiro lugar, vejo que as questões que na sua visão desaguiariam na nulidade do lançamento foram postas de forma genérica, sem qualquer apontamento objetivo quanto a fato específico.

Em relação aos princípios do processo administrativo fiscal considerados pela defesa como violados, observo inexistir qualquer insegurança jurídica em relação ao lançamento, que, conforme visto, seguiu rigorosamente a legislação quando de sua confecção, atentando para os princípios do processo administrativo fiscal, e assegurando o direito a ampla defesa do sujeito passivo, bem como o exercício do contraditório.

A acusação se encontra devidamente embasada em elementos da própria documentação acostada, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de atender aos elementos previstos na legislação em vigor.

Isso diante de terem sido sim, atendidos e respeitados os diversos princípios do processo administrativo fiscal, reitero, como o da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, e ainda sendo plenamente exercidos os princípios do contraditório e da ampla defesa, sem que observasse o mais tênue traço de ofensa a qualquer um deles.

Por outro lado, a infração se encontra estribada em fatos e documentos que a atestam, não havendo que se falar em imprecisão ou falta de prova frente à acusação posta.

De igual maneira, a alegada carência de motivação e cerceamento de defesa, também não se apresentam no presente lançamento, primeiro, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as demais questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em práticas do contribuinte que seriam contrárias à legislação tributária do ICMS do estado da Bahia.

Foi franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

Esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restringidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

“O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.

Exige:

1- notificação dos atos processuais à parte interessada;

2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;

3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;

4- direito de apresentar defesa escrita”

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para a infração lançada, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nélson Nery Costa assim entendido: *“O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”*.

Todos os argumentos postos, pois, servem de embasamento para a rejeição das arguições preliminares.

Em relação ao pedido formulado ao final da impugnação para a realização de *“revisão fiscal”*, indefiro, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;

b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;

II - de perícia fiscal, quando:

a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;

b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

c) a verificação for impraticável.

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo”.

A desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados dos sistemas da Secretaria da Fazenda, inclusive a própria defesa apresentada reconhece o fato de, no momento da autuação se encontrar na condição de descredenciada para recolhimento do imposto no dia 25 do mês subsequente.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa qual seria o objetivo da diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado.

Lembro, ainda, estarmos analisando lançamento tributário constatado no trânsito das mercadorias, cuja característica maior é a instantaneidade do fato.

Ainda que obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

Como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ no RESP 1.519.662/DF, em julgamento ocorrido em 18/08/2015 na 6ª Turma, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assim se pronunciou a respeito:

“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que ‘não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes’”.

Decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1.887.326-RS, datada de 25/03/2021, demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.

Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.

Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.

Em acréscimo a tal posição, posso, por sua pertinência e oportunidade, invocar decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em decisão da 2ª Vara de Fazenda Pública de Camaçari publicada em 10/08/2020, no Diário de Justiça do Estado da Bahia, fl. 1803, referente ao processo nº 8019046-37.2019.8.05.0039, onde figuram como partes, de um lado, Petróleo Brasileiro S A, Petrobrás, e do outro o estado da Bahia, no seguinte sentido:

“No que pertine à alegação de nulidade do processo administrativo fiscal em decorrência do indeferimento da realização de diligência fiscal, é de se salientar que o art. 147, incisos I, a, e II, b, do Decreto 7.629/99 autorizam o relator a indeferir pedidos de diligência e perícia fiscais quando os mesmos, à luz dos elementos de convicção constantes dos autos, se mostrarem desnecessários à solução da questão.

Da mesma forma, a jurisprudência entende pela ausência de violação à ampla defesa no contencioso administrativo fiscal quando o pedido de perícia ou de diligência forem indeferidos por serem desnecessários ao julgamento.

Neste sentido:

“EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCEDIMENTO COMUM. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO. PROVA PERICIAL. PRODUÇÃO. INDEFERIMENTO. MEDIDA DISPENSÁVEL. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA. TUTELA DE URGÊNCIA.

Não se verifica ilegalidade por parte do Fisco quando indefere a realização de perícia contábil na situação em que a medida é dispensável, já que por meio dela o contribuinte pretende tão somente nova exame a respeito dos documentos já constantes dos autos, sem que tal exame exija conhecimento técnico especial além do já dominado pelas partes, notadamente pelos auditores fiscais.” (TRF – 4ª Região, Agravo de Instrumento 5025654-85.2019.4.04.0000, Segunda Turma, relator o desembargador Federal Rômulo Pizzolatti, “25.9.2019 – negritos ausentes dos originais);

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE FORMAL DO ATO ADMINISTRATIVO. EVENTUAL LAPSO MENOR. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE AFASTADA. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE E DE VERACIDADE DA ATUAÇÃO DOS AUDITORES FISCAIS. ILEGALIDADE NÃO COMPROVADA DE PLANO. INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO. POSSIBILIDADE. FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU MANTIDA. AGRAVO DE INSTRUMENTO CONHECIDO E DESPROVIDO.

1. A agravante narra que se encontra com suas atividades empresariais inoperantes por conta da certidão positiva decorrente de auto de infração lavrado pelo Fisco Estadual, com fundamento na saída de mercadorias sem o devido recolhimento de ICMS, o que vem lhe acarretando graves prejuízos. O Juízo a quo indeferiu a tutela antecipada pleiteada na ação anulatória ajuizada pela recorrente, que almeja a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a expedição de certidão negativa ou positiva com efeitos negativos.

2. A fiscalização foi realizada por servidores pertencentes aos quadros da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, conforme prescreve a lei. A assinatura da emissão da ordem de serviço é fator menor, que não gera óbice à legitimidade e à compreensão dos elementos jurídicos constituintes do ato administrativo complexo, referente à atuação da empresa por infração tributária. O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência firme quanto à impossibilidade de se declarar a nulidade do procedimento administrativo tributário e da própria Certidão da Dívida Ativa – CDA, quando se trata de imperfeições ocasionais que não prejudicam a defesa do contribuinte.

3. O Sistema de Levantamento de Estoques de Mercadorias (SLE), modalidade de levantamento fiscal, foi realizado em conformidade com o que dispõe o art. 92, caput e parágrafos, da Lei estadual nº 12.670/1996, correspondente ao art. 827 do Decreto Estadual nº 24.569/1997. Os auditores fiscais responsáveis indicaram em informação complementar todos os documentos, livros, impressos, papéis e arquivos eletrônicos que serviram de base à lavratura do auto de infração, em obediência ao que dispõe o art. 93, caput e parágrafos, da Lei estadual nº 12.670/1996. A agravante olvidou apresentar indícios suficientemente convincentes de que a atuação dos agentes públicos divergiu da legislação de regência.

4. Os agentes públicos atestaram que tomaram em consideração o teor do inventário de 31 de dezembro de 2006. Para afastar a presunção de veracidade da declaração da autoridade fiscal responsável, mostra-se imprescindível a análise de matéria fática a ser submetida à dilação probatória, durante a fase de instrução.

5. O art. 37 da Lei Estadual nº 12.732/1997 ressalva que, 'Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente o seu convencimento, podendo determinar as diligências que entender necessárias'. No tocante à alegação de cerceamento de defesa, bem se visualiza que o indeferimento da diligência se deu de forma fundamentada, havendo motivação que justifique a impertinência do pedido. O Fisco declarou que 'não foi apresentado por parte da defesa nenhum dado ou informação capaz de descaracterizar o levantamento fiscal, motivo pelo qual o pedido deve ser indeferido'. Mesmo na seara judicial, o argumento da autora/agravante continua baseado em generalidades, sem especificar qual o ponto da auditoria que está em desacordo com a realidade objetiva de seus dados contábeis.

6. Agravo de Instrumento conhecido e desprovido, mantendo-se a decisão agravada, com a recomendação ao juízo a quo de que imprima celeridade ao trâmite da ação de origem." (TJCE, Agravo de Instrumento 0620022-32.2016.8.06.0000, Segunda Câmara de Direito Público, relator o Desembargador Luiz Evaldo Gonçalves Leite, 'D.J.-e' de 09.8.2017).

Assentada a possibilidade de indeferimento da perícia/diligência fiscal, não logrou a parte embargante demonstrar nestes autos o desacerto do referido indeferimento. De fato, a embargante não demonstrou, sequer rasamente, quais questões poderiam ser solucionadas com a realização da dilação probatória no contencioso fiscal, limitando-se a efetuar afirmações genéricas no sentido de que a mesma se destinaria à 'verificação dos fatos apontados em defesa' (ID 37531651 – fl. 06) e que no 'caso concreto, o exame da escrituração fiscal, com o levantamento das notas fiscais, confronto de informações entre o auto de infração e os elementos defensivos apresentados pela contribuinte teria permitido demonstrar que a multa não tinha cabimento com relação às notas fiscais objeto da defesa' (idem – fl. 07).

Nestes termos, não esclarecida nos autos, sequer, qual seria a utilidade e quais incongruências da ação fiscal o pedido de diligência buscava esclarecer (muito menos demonstrada sua necessidade), não existe espaço para desconstituir a presunção de legitimidade e veracidade dos atos da Administração, em especial da Certidão de Dívida Ativa devidamente inscrita (art. 201 do C.T.N.)".

De igual modo, no âmbito administrativo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no Acórdão 2101-00.408 da 1ª Turma da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento assim decidiu:

"A prova pericial protestada, além de não obedecer ao requisitos legais, se mostra desnecessária vez que se prestaria apenas a trazer aos autos provas documentais que o recorrente deveria ter apresentado, não se sustentando as alegativas da sua imperiosidade, pois que, o seu objetivo seria o de comprovar a ocorrência de mera movimentação física de numerário, como também que as receitas tributadas no auto de infração estão compreendidas nas suas declarações de rendimentos. Isto porque, para que sejam trazidos aos autos tais elementos probatórios não é necessária a intervenção de perito especializado. Pois que são informações que podem ser aduzidas pelo próprio sujeito passivo, cuja averiguação da extensão probatória pode ser avaliada pelo julgador administrativo, cujos conhecimentos, pela própria atividade exercida, são capazes de abranger a matéria tratada.

Devendo-se ressaltar que a ação fiscal iniciou-se aos 14/12/2006, com lavratura do auto de infração aos 05/12/2007, razoável lapso temporal para o fiscalizado apresentasse as provas alegadas.

(...)

Com efeito, ainda que se quisesse amparar o requerente com os termos das alíneas do § 4º do supracitado artigo 16 do decreto nº 70.235, de 1972, que admite a juntada de prova documental após a impugnação somente quando respaldada pela impossibilidade de sua oportuna juntada pelos motivos ali elencados, não vislumbro possibilidade da ocorrência de força maior, não há fato superveniente, nem novos fatos ou razões trazidos aos autos, no caso em tela a justificar eventual impossibilidade da juntada da documentação no momento em que foi instado a tal pela Administração Tributária, ou pelo menos no momento da impugnação. (fls. 86/87)”.

Adentrando ao mérito da acusação, constato que se pauta a lançamento decorrente do fato de o contribuinte autuado se encontrar descredenciado no cadastro de contribuintes, para postergação do recolhimento da antecipação parcial, quando da aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.

Antes de qualquer outra consideração, pertinente lembrar que a legislação tributária do Estado, estabelece como regra geral, que nas entradas de mercadorias no território da Bahia, os contribuintes possuem a obrigação de recolher a título de antecipação tributária, o ICMS. Esta regra está insculpida no artigo 12-A da Lei n.º 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”.

Por outro lado, o artigo 17 da mesma Lei, determina que a base de cálculo para o recolhimento do imposto é o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, bem como o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, e em relação ao IPI, o parágrafo 2º do mencionado artigo 17, estipula que não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes é relativa a produto destinado a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, configurar fato gerador de ambos os impostos.

No RICMS/12, o artigo 332 assim determina:

“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:

(...)

b) não enquadradas no regime de substituição tributária e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS”.

Ou seja, a regra é o recolhimento devido por antecipação parcial quando do ingresso das mercadorias no território do estado, a menos que o contribuinte se encontre na condição de credenciado, o que implica na dilatação do prazo para o dia 25 do mês seguinte ao da entrada da mercadoria.

Assim, o sujeito passivo, na reconhecida condição de descredenciado, deveria recolher o imposto em sua totalidade, quando da entrada da mercadoria no território deste estado, o que não ocorreu, em Documento de Arrecadação apartado, com código de receita específico, bem como se creditar do montante do imposto recolhido, e ao assim não proceder, infringiu, sim, a legislação tributária, por desatender ou descumprir regra nela estabelecida.

Todavia, diante da manifestação protocolada no último mês de março, ou seja, quase três anos após a autuação, o contribuinte informou que na forma do Parecer nº 16357/2014, em resposta ao processo de Consulta nº 107328/2014-0, que corresponde a resposta a consulta feita à Administração Tributária da SEFAZ/BA, estaria desobrigada 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”, uma vez que deveria recolher aos cofres públicos a substituição tributária com encerramento de fase.

Aponta, ainda, ser beneficiária de Regime Especial que a torna responsável, como contribuinte substituto, nas operações subsequente de revenda dentro do Estado da Bahia e que isso a desobriga ao recolhimento da antecipação parcial na entrada do estado.

Esclareço quanto à consulta formulada pela defendente, que no entender de Hugo de Brito Machado “...o processo de consulta tem por fim ensinar 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 formulação de 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 aduaneira 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.

Formulada a consulta, o consulente tem o direito de obter uma resposta escrita e fundamentada, pois a sua resposta 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. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

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

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 regulamentar, 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)”*.

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.

Já 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 consulente, e não a mais ninguém.

Assim, a autuada teria obedecido o teor do artigo 63 do RPAF/99, que determina que no prazo de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta à consulta, o consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na mesma, ajustando-se à orientação recebida, se for o caso, efetuando o pagamento das quantias porventura devidas, atualizadas monetariamente até a data da consulta, se o seu vencimento tiver ocorrido antes dessa data, mas sem acréscimos moratórios a partir da data da formulação da consulta.

Isso porque, no entender de Hugo de Brito Machado, “*a resposta a uma consulta não é simples manifestação de um ponto de vista pela autoridade fiscal. Se contrária ao contribuinte, tem o efeito de obrigá-lo a assumir o entendimento nela contido, sob pena de sofrer penalidade cabível, ensejando, por isto a impetração de mandado de segurança contra a autoridade ou órgão por ela responsável, se favorável ao contribuinte vincula a Administração Tributária.*” (Curso de Direito Tributário, 28ª edição, 2007, Editora Malheiros, pág. 472) (Grifo do relator).

Note-se que a filosofia da consulta é nada mais do que esclarecer a interpretação da legislação tributária, e, sendo o caso em que a Autuada/Consulente divergissem da resposta dada, ou com ela não concordasse, a legislação dispõe de formas legais para agir.

Analisando os dados existentes na base da SEFAZ/BA, se chega à conclusão de que, efetivamente, através do processo SIPRO 043665/2013-5, que resultou no Parecer 12995/2013, foi concedido Regime Especial para o estabelecimento autuado nas saídas internas de cosméticos e produtos de perfumaria a serem comercializados pelo regime de franquia até 31 de maio de 2015, estando o mesmo na situação de revogado na data da autuação.

Também é fato que por meio do processo protocolado sob o número 107328/2014-0, foi formulada pelo contribuinte autuado consulta tributária, daí resultando o Parecer 16357/2014 cuja Ementa reza:

“ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL. MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR FORÇA DE REGIME ESPECIAL. Dispensa da 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 à empresa adquirente”.

Tal resposta foi dada ao sujeito passivo, na plena vigência do Regime Especial concedido pelo Parecer 12995/2013.

Já no processo 006028/2021-1, protocolado em 27/01/2021, e que resultou no Parecer 681/2021, foi deferido Regime Especial nos seguintes termos:

“Prorrogação de termo de Acordo Decreto 7799/00 - art. 7º-D – Responsável pela retenção do ICMS nas saídas internas de cosméticos e produtos de perfumaria a serem comercializados pelo sistema de franquia. Com efeitos de 01/02/2021 a 31/12/2023”. (Grifei).

Ao tempo em que relembro que a autuação data de 20/09/2021, ou seja, em plena vigência da acima mencionada prorrogação, tenho também como pertinente esclarecer a determinação do artigo 7º-D, do Decreto 7799/00:

“Art. 7º-D. Fica admitida, mediante termo de acordo específico com a Secretaria da Fazenda, através do titular da Diretoria de Estudos Econômico-Tributários e Incentivos Fiscais, a adoção do regime de substituição tributária nas operações de saídas internas realizadas por contribuintes com atividade de comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria, que comercialize mercadorias de produção própria ou de terceiros exclusivamente pelo sistema de contrato de franquia”.

Desta maneira, ainda que o Regime Especial mencionado pela defesa estivesse revogado ao tempo da autuação, em quase seis anos, há de se considerar não somente os termos da resposta a consulta formulada pelo contribuinte, que, como visto, deve seguir as suas orientações, como, de igual modo, vigente o benefício estatuído com base no mencionado artigo 7º-D do Decreto nº 7.799/00, que permite que o contribuinte seja o responsável solidário, na retenção e recolhimento do ICMS por Substituição Tributária, nas saídas internas de mercadorias no sistema de franquia, devidamente autorizado ao autuado pela Administração Tributária.

Frente a tais considerações, entendo descaber a cobrança do ICMS por antecipação parcial na entrada das mercadorias no Estado da Bahia, enquanto vigente o benefício do citado Regime Especial do Decreto 7.799/00, concedido pela SEFAZ/BA, ou seja, entre 01/02/2021 a 31/12/2023, período onde ocorreu a autuação em tela.

De tudo exposto, voto pela improcedência do Auto de Infração, e por esta razão, fica prejudicada a análise dos demais argumentos defensivos.

Quanto a menção à “Lei 7.629/99”, acredito se tratar de equívoco da defesa, ao se reportar ao Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do estado da Bahia, aprovado pelo Decreto 7.629/99.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº. **300449.0214/21-4**, lavrado contra **CALAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S. A.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de maio de 2024.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR