

N.F. Nº - 293590.0408/23-9
NOTIFICADA - CALAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S. A.
NOTIFICANTE - JOSÉ RAIMUNDO RIBEIRO DOS SANTOS
ORIGEM - DAT SUL / IFMT SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 17/07/2024

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº. 0177-06/24NF-VD**

EMENTA: ICMS. TRÂNSITO DE MERCADORIAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. CONTRIBUINTE DESCREDENCIADO. Diante da constatação pelo Notificado de estar amparado em Regime Especial concedido com base no artigo 7º-D do Decreto 7.799/00, 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 franquias, bem como pelo Parecer DITRI 16.357/2014, 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. Desnecessidade de realização de diligência. Instância única. Notificação Fiscal. **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A Notificação Fiscal ora apreciada foi lavrada em 22 de novembro de 2022 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 19.250,39, 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.

A Notificada, por intermédio de suas advogadas, constituídas nos termos do instrumento de fls. 30 a 32, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 18 a 28, na qual inicialmente, após resumo dos fatos, aduz a título de preliminar a nulidade da Notificação Fiscal, que deve ser extinta sem julgamento de seu mérito, pelo fato de que a sua exigibilidade se encontrar suspensa, por medida judicial, inexistindo, quando da lavratura, pendências que ensejassem o seu descredenciamento.

Após reproduzir o teor do artigo 332 do RICMS/12, argui que todos os lançamentos feitos contra o contribuinte à época, estavam com exigibilidade suspensa, seja em razão de impugnação ou recurso administrativo, seja em razão de liminares concedidas em ações judiciais em sede das quais foi oferecida garantia como antecipação dos efeitos da penhora, de modo que não poderia ter sido promovida a desabilitação do CAD-ICMS/BA, sob o fundamento do descumprimento da previsão regulamentar acima citada.

Destaca que antes mesmo de encerrado o contencioso administrativo, propôs ações judiciais requerendo a averbação da garantia como antecipação dos efeitos da penhora, para fins de evitar restrição à emissão de Certidão Negativa de Tributos Estaduais, bem como o cancelamento de benefícios fiscais, descredenciamento, impedimento ao trânsito de mercadorias, etc.

Relata que em todas as ações propostas, foram concedidas liminares, com expedição das respectivas notificações para a Procuradoria Geral do Estado-PGE (Doc. 02), como forma de promover o cumprimento da determinação judicial.

Aponta que em cumprimento a estas determinações, a PROIN-Regional de Feira de Santana, lança a garantia nos seus sistemas, na modalidade de “suspensão” da exigibilidade, com encaminhamento via PGE.NET, de comunicação à Gerência de Crédito da Secretaria da Fazenda, para que tomasse conhecimento da decisão judicial, e alteração do status dos processos para “suspensão por liminar” no SIGAT.

Supõe que esta alteração do status do crédito, ao que tudo indica, não foi promovida pela SEFAZ, em razão da suspensão da exigibilidade dos créditos, pela existência do contencioso administrativo que ainda estaria em curso.

Repisa ter se antecipado à atualização automática do sistema da SEFAZ, visando evitar a perempção ou mesmo inscrição em dívida sem garantia/causa suspensiva, e como se trata de antecipação em muitos casos, no sistema da SEFAZ ainda consta a fase de suspensão administrativa, a qual não seria alterada manualmente pela equipe responsável.

Aduz que esta não alteração ocasionou o cenário que ensejou a lavratura do presente lançamento, qual seja, quando do trâmite interno dos autos da SEFAZ para a PGE, face ao encerramento do contencioso administrativo, para fins de saneamento e inscrição em dívida, os créditos tributários ficam sem garantia/causa suspensão de exigibilidade, gerando, erroneamente, o descredenciamento da sua inscrição estadual.

Entende ter havido claro descumprimento de ordem judicial, o que demonstraria a nulidade do lançamento em epígrafe.

Diz ter o vício incorrido na exigência recaído sobre a própria constituição do crédito, contaminando irremediavelmente o próprio lançamento, com clara violação do artigo 142 do CTN, transcrito.

Pontua que o levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e seriam preparatórios à formalização do lançamento, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura da Notificação Fiscal e consequente cientificação ao sujeito passivo, quando deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do Notificante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Sustenta que acaso tivesse sido feito levantamento antecedente, com verificação da validade do descredenciamento da inscrição estadual, a presente não teria sido lavrada.

Frisa ser o processo administrativo figura indispensável no controle de mérito e da legalidade dos atos administrativos, sendo que a atividade fiscalizadora da Administração Tributária nunca poderá violar os direitos e garantias individuais do contribuinte.

Por este motivo, fala ser garantido ao particular o direito ao devido processo legal e todas as demais garantias constitucionais, tendo o processo a finalidade de garantir soluções para os conflitos entre a Administração e os Administrados, praticando a revisão da legalidade de seus atos, no sentido de discutir uma possível ilegalidade do ato administrativo e minimizar os efeitos de possíveis equívocos, que, porventura, os agentes da Administração possam ter cometido

durante a execução das atividades de sua competência, sem que, para isso, tenha de recorrer ao Judiciário.

Neste sentido, traz doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello e de Hely Lopes Meirelles a respeito da verdade material.

Argumenta acerca do dever da autoridade administrativa em analisar as provas apresentadas pelo contribuinte, e deixar de lado provas lícitas no momento da decisão é deixar de lado as garantias de defesa, se tornando o processo fiscal verdadeiro processo inquisitorial, pois, concretamente estará nas mãos da autoridade julgadora, que ocupa, simultaneamente, as funções de acusador e defensor, tendo em vista que de nada adiantará o sujeito passivo apresentar provas que não serão levadas em conta no processo.

Se estriba, mais uma vez, no artigo 147, § 2º, do CTN, copiado, arrematando que eventual lançamento constituído sem observar o princípio da verdade material, poderá ser desconsiderado judicialmente, gerando prejuízos ao erário, tendo em vista serem grandes as chances de condenação em honorários advocatícios sucumbenciais.

Invoca a Súmula 473 do STF, copiada, para concluir não poder a Administração exigir que determinada afirmação sobre o fato só se considere provada através do meio de prova “X”, se através de outros meios de prova se consegue chegar à certeza de que aquele mesmo fato ocorreu.

Neste sentido, se socorre de decisão do CARF em trecho reproduzido, argumentando que conforme se verifica na documentação acostada à defesa, é possível se constatar a impropriedade da lavratura efetuada, motivo pelo qual se faz mister o reconhecimento da nulidade do lançamento.

Adentrando no mérito, argui que a cobrança de antecipação parcial nas operações de entradas de mercadorias no estado, em sede de Autos de Infração/Notificações Fiscais é feita com fundamentação no descredenciamento do contribuinte do Cadastro de ICMS da Bahia, o qual afastaria a prorrogação do momento do recolhimento do imposto, trazida pelo artigo 332, § 2º, do RICMS/12, para o dia 25 do mês subsequente.

Alega que apesar deste descredenciamento afastar o diferimento do recolhimento do imposto nas entradas, não poderia alcançar a exceção de incidência da antecipação parcial prevista na Lei 7.014/96, copiada, com destaque para o § 1º, inciso III.

Informa ter celebrado Termo de Acordo com o estado da Bahia, aprovado através do Parecer DITRI/GECOT 12.995, de 23/05/2013, Processo 043.665/2013-5, em sede do qual lhe foi atribuída a qualidade de responsável como contribuinte substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes de revenda de produtos no território do estado. Copia as suas cláusulas primeira e segunda.

Explicita que no caso, a retenção e recolhimento do ICMS, na qualidade de contribuinte substituto encerra a fase de tributação, de modo a não ser devida a antecipação parcial quando da entrada das mercadorias no estado, sob pena, inclusive, de dupla incidência.

Registra que as Notas Fiscais emitidas contemplam apenas o destaque da alíquota interestadual, sendo a apuração do imposto que seria devido na entrada das mercadorias no estado, feita quando da entrada das mesmas no estabelecimento, no gozo do diferimento do pagamento do tributo para até o dia 09 do mês subsequente às saídas dos produtos a serem comercializados neste estado, dentro do sistema de franquias “O Boticário”.

Considera não poder ser exigido o imposto por antecipação quando do trânsito das mercadorias pelos Postos Fiscais, ainda que se encontre com a sua inscrição estadual desabilitada.

Justifica que este credenciamento não guarda relação com o Regime Especial objeto do Parecer DITRI/GECOT 12.995, mas com o Cadastro do ICMS, sob a perspectiva da previsão do artigo 332, § 2º, do RICMS/12, uma vez que a desabilitação da inscrição estadual para fins do diferimento para pagamento do imposto para o dia 25 do mês subsequente à entrada da mercadoria, além de não se aplicar a seu caso, disciplinado especificamente pelo Regime Especial concedido pelo Estado, não tem o condão de afastar a exceção à incidência da antecipação prevista na Lei 7.014/96.

Assevera estar sendo o credenciamento tratado isoladamente, gerando cobrança indevida do pagamento do imposto antes da entrada da mercadoria no território do estado, lembrando que a própria SEFAZ se pronunciou no Parecer 16.357/2014, em resposta a processo de consulta de número 107.328/2014-0, no sentido de estar a Notificada desobrigada de efetuar o recolhimento da antecipação parcial do imposto nas entradas interestaduais, em razão de operação interna de revenda, dentro do “Sistema de franquias O Boticário” estar sujeito à substituição tributária com encerramento de fase, conforme Doc. 03, apresentando recorte do mencionado Parecer.

Destaca que em se tratando de processo de consulta, tanto o contribuinte quanto o órgão fazendário têm de observar o entendimento apresentado no opinativo final, dada a sua natureza vinculante, nos termos dos artigos 62 e 63 do RPAF/99, razão pela qual se faz mister o reconhecimento da improcedência do lançamento.

Protesta pelo acatamento incólume 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.

Pese, ainda que se acolha a preliminar de nulidade arguida, com cancelamento do lançamento.

Em caso de não acolhimento da preliminar, 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. Inexiste informação fiscal, na forma regulamentar.

Em 12/04/2024 a defesa protocolou petição (fl. 65), na qual requer a juntada aos autos da decisão do Acórdão JJF 0188-02/23NF-VD, julgado em 15/09/2023, sobre o mesmo tema, onde a Notificada também figura no polo passivo, que reconheceu a improcedência de acusação idêntica à da presente. Acostou documentos às fls. 66 a 72.

Os autos foram distribuídos a este relator sem qualquer despacho de encaminhamento, 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 Notificação Fiscal, devidamente impugnada pela Notificada.

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 Ocorrência Fiscal 210717.1429/22-7, em 22/11/2022 (fls. 04 e 05). Os elementos e documentos que suportam a acusação se encontram impressos às fls. 06 a 14.

Observo, de logo, que as mercadorias sobre as quais incidiu a cobrança, são cosméticos e produtos de beleza, como observado no documento fiscal no qual se baseou a Notificação, tais como por exemplo, Linda Summer Desodorante Colônia 100ml, Quasar Desodorante Antitranspirante Aerosol Brave 75g/125ml V2, Elysée Desodorante Antitranspirante Aerosol 75g/125ml V2 e CPRCH Loção Hidratante Desodorante CPO V3.

O Notificante, 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 Notificada 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, bem como, requerimento posterior.

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 relação a existência de medida judicial, esclareço que a ação interposta junto a 1ª Vara dos Feitos de Relação de Consumo, Cíveis e Comerciais, da Fazenda Pública e Registros Públicos da Comarca de São Gonçalo dos Campos, interposta sob o número 8000703-44.2020.8.05.0237 em 04/12/2020, dizia respeito ao pleito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário mediante apresentação de Apólice de Seguro Garantia (id. 84246746), correspondente a diversos lançamentos tributários datados do ano de 2019, bem como a emissão de certidão positiva com efeitos negativos.

A M.M. juíza, ainda que considerando não ser a apresentação da Apólice de Seguro Garantia instrumento ensejador da suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no artigo 151 do CTN, concedeu o deferimento do pedido de suspensão da exigência do crédito tributário das Notificações Fiscais enumeradas, viabilizando a obtenção da certidão positiva com efeitos negativos em relação aos débitos tributários ali listados.

Registre-se que tal medida concessiva da tutela de urgência, data de 14/12/2020, sendo que após tal período, houveram diversas outras autuações pela mesma razão, nos anos subsequentes, como os Autos de Infração 300449.0230/21-0, 300449.0102/21-1, 300449.0213/21-8, 300449.0214/21-4, 300449.0215/21-0, 300449.0126/21-8, 300449.0134/21-0, 300449.0191/21-4 e Notificação Fiscal 441452.0499/19-8, dentre outros tantos, sem qualquer notícia nos autos de que semelhante decisão albergasse tais lançamentos, que os mesmos não tivessem sido inscritos em dívida ativa e/ou obrigasse a Fazenda Pública a modificar a situação junto aos seus sistemas, ou a credenciar a empresa Notificada.

Pelas razões acima enumeradas, e sobretudo, por não estar em apreciação pelo Poder Judiciário a questão do descredenciamento do contribuinte, nada impede que o presente feito seja

devidamente apreciado, inclusive a impugnação apresentada, afastando a aplicação do artigo 125, inciso II, da Lei 3.956/81 (COTEB).

E mais: o artigo 18 do RPAF/99, lista as hipóteses pelas quais há de se decretar a nulidade do lançamento tributário, não constando a hipótese aventada pela defesa, que se apegue unicamente a tese de cerceamento do seu direito de defesa, para pleitear a pretendida nulidade.

O alegado cerceamento de defesa, não se apresenta no presente lançamento, uma vez 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.

A função administrativa que deve ser exercida com o objetivo de satisfazer os interesses dos administrados, dentro da lógica que caracteriza o interesse público, sendo o exercício do poder/dever conferido aos administradores públicos, deve-se dar sempre em atendimento ao interesse público, isto é, para benefício de toda a sociedade.

Para isso, o administrador deve ter a sua conduta pautada segundo padrões éticos, de probidade, decoro e boa-fé, agindo sempre com atenção ao princípio da moralidade, ou seja, na probidade que deve nortear todos os atos administrativos.

A anulação de um ato tido como ilegal, retirando-o do ordenamento, independentemente de obstáculos meramente processuais, é ato que milita a favor da moralidade administrativa, assegurada como critério de observância obrigatória no curso do processo administrativo fiscal, e constitui, por um lado, em dever da Administração, e, de outro, em direito subjetivo do Administrado.

Ou seja: a busca da almejada justiça deve ser de interesse administrativo, devendo os órgãos internos na Administração, desse modo, realizar o controle de seus atos observando a sua estrita correteza e legalidade.

Em especial no campo tributário, os órgãos de julgamento, ao examinarem os atos administrativos submetidos a sua apreciação, não devem ter como única finalidade a manutenção do crédito tributário ou a punição dos infratores, muito ao contrário, devem perseguir a realização da justiça de forma incessante. Não obstante a norma legal ser válida a todos, sem juízo de valor, estará sempre presente o conceito de justiça de cada um dos intérpretes, devendo a busca pela justiça proclamada pelo Direito ser o prumo da conduta do administrador.

E neste aspecto, entendo salutar, a título de esclarecimento, indicar ser um dever de lealdade do Fisco para o contribuinte o pleno esclarecimento acerca do lançamento, a sua origem, forma de cálculo, apuração, demonstração, enfim, todos os elementos que indiquem como os resultados contidos naquele instrumento legal, e dando conhecer em sua inteireza a acusação, para melhor se defender da mesma. Isso, como já dito, não se constitui em favor, muito menos em concessão, mas obrigação, frente ao disposto na Constituição Federal, ao assegurar no seu artigo 5º, inciso LV que *“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”*.

Isso significa que, para punir qualquer conduta tida como contrária à Lei, o Estado necessita galgar várias etapas até que chegue nesta fase, e para que o contribuinte, que em tese foi de encontro à norma legal, possa ser apenado, deverá, obrigatoriamente, ser ouvido e por todos os

meios necessários para refutar aquela quebra de lei imputada a ele, vindo isso a se constituir na ampla defesa e no contraditório.

Celso Antônio Bandeira de Mello, assim entende: *“O processo administrativo afigura-se, pois, num instrumento legitimador da atividade administrativa que, ao mesmo tempo, materializa a participação democrática na gestão da coisa pública e permite a obtenção de uma atuação administrativa mais clarividente e um melhor conteúdo das decisões administrativas. De igual modo, traduz-se em garantia dos cidadãos administrados, no resguardo de seus direitos”*.

Por outro lado, Gil Ferreira de Mesquita (Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa no Processo Civil Brasileiro, 1ª ed. São Paulo, Juarez de Oliveira, 2003) ensina que *“No Brasil, a formalização da garantia do due process of law veio com a Constituição Federal de 1988, que em seu art. 5º, LIV, prevê que ‘ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal’, sendo esta ordem complementada pelo inciso LV do mesmo artigo: aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”*.

Com efeito, os princípios que regem o processo (isonomia das partes, o contraditório, a ampla defesa e imparcialidade dos julgamentos) decorrem justamente do devido processo legal, o qual seria por assim dizer, princípio fundamental, para aplicação da justiça social, sendo a sua plena observância vital para se assegurar um processo justo e livre de qualquer espécie de nulidade.

José Henrique Mouta Araújo assim nos fala: *“Destarte, o devido processo legal é princípio basilar da atuação estatal no campo processual, assegurando e mesmo salvaguardando a proteção judicial para todos aqueles que lamentam pretensões em juízo através de um processo adequado e justo”*.

Daí a necessidade de o sujeito passivo saber de forma clara, precisa e objetiva, daquilo que está sendo acusado, para melhor se defender, até mesmo diante do corolário da presunção de inocência (todos são inocentes até prova em contrário).

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 Néelson 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”*.

Da mesma maneira, a verdade material foi inteiramente respeitada, como se verá adiante, ao serem abordados os questionamentos de mérito do contribuinte.

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

E adiante que ainda presente a hipótese de nulidade, nenhum prejuízo adviria ao contribuinte, uma vez que haveria de se aplicar a regra do artigo 155 do RPAF/99, em seu Parágrafo único, que reza: *“Quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta”*.

Adentrando ao mérito da acusação, constato que se pauta a lançamento decorrente do fato de o contribuinte Notificado 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 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 indicação do contribuinte de que, na forma do Parecer nº 16.357/2014, em resposta ao processo de Consulta nº 107.328/2014-0, que corresponde a resposta a consulta feita à Administração Tributária da SEFAZ/BA, estaria desobrigado de efetuar recolhimento da antecipação parcial do imposto nas entradas interestaduais, em razão da operação interna de revenda, dentro do “Sistema de Franquia O Boticário”, uma vez que deveria recolher aos cofres públicos a substituição tributária com encerramento de fase, algumas observações são necessárias e pertinentes.

Alie-se, ainda, a arguição de ser beneficiária de Regime Especial que a tornaria responsável, como contribuinte substituto, nas operações subsequente de revenda dentro do Estado da Bahia e que isso a desobrigaria 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 ensejar ao contribuinte a 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 Notificada 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 043.665/2013-5, que resultou no Parecer 12.995/2013, foi concedido Regime Especial para o estabelecimento autuado nas saídas internas de cosméticos e produtos de perfumaria a serem comercializados pelo regime de franquias 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 Notificação data de 22/11/2022, 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 da Notificação Fiscal. Diante de tal conclusão, fica prejudicado o pleito para realização de diligência requerido.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seu advogado, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, como o foram, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado.

Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade da Notificação Fiscal lavrada, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico, instrumento inclusive utilizado para a ciência do início da ação fiscal, consoante relatado, com ciência do lançamento ao autuado, a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127–D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato de o processo eletrônico já ser corriqueiramente adotado por diversos órgãos, inclusive o Poder Judiciário, perdendo sentido outras formas de intimação e comunicação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em instância única, julgar **IMPROCEDENTE** a Notificação Fiscal nº. **293259.0408/23-9**, lavrada contra **CALAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S. A.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de julho de 2024.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – JULGADOR