

**A. I. N°** - 206912.0028/10-5  
**AUTUADO** - VIA BLUMENAU INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**AUTUANTES** - KLEBERSON POLITO BARRETO, NILDA BARRETO DE SANTANA e VLADIMIR MIRANDA MORGADO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 24.05.2012

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0096-02/12**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MARKETING DIRETO. VENDA PORTA A PORTA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS ST. Nos termos do Convênio ICMS 45/99 c/c o art. 379, §1º do RICMS/BA, cabe ao remetente na qualidade de sujeito passivo por substituição efetuar a retenção e o consequente recolhimento do imposto. Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST na saída, em operação interestadual, de mercadorias encaminhadas a destinatários do Estado da Bahia que distribuem os produtos a revendedores para venda porta a porta no Estado, resultando nas exigências de ICMS/ST. Infração comprovada em face da apresentação de significativo conjunto de provas, não elidido pelo sujeito passivo. Não acolhida a arguição de nulidade. Rejeitado pedido de Diligência ou Perícia Fiscal. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 03/12/2010, para reclamar ICMS no valor de R\$2.162.093,19, através da seguinte infração:

*“Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia. Adotou-se como base de cálculo para a substituição tributária – demonstrada nas planilhas anexas – o valor da operação própria, isto é, a base de cálculo do ICMS devido ao Estado de origem, constante dos documentos fiscais apontados no registro 50 dos arquivos magnéticos da empresa, excluídas as devoluções e as mercadorias não tributadas, acrescida da margem de valor agregado de 20% (de 01/01/2005 a 27/7/09) e 60% (a partir de 28/7/09), considerando que o contribuinte não apresentou para os exercícios de 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009 os registros 53, 54 e 75, nos quais estão apontadas as notas fiscais com os respectivos produtos vendidos, devidamente individualizados, quantificados e descritos detalhadamente, e muito menos disponibilizou ao fisco os catálogos das mercadorias com os respectivos preços, apesar das sucessivas intimações feitas regularmente pelos Auditores Autuantes, tudo na forma do caput da cláusula terceira e seu parágrafo único do Convênio ICMS 45/99 (Acordo Interestadual que trata da substituição interestadual nas operações com marketing direto), c/c os arts. 379 e respectivos parágrafos do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 6284/97”.* Multa de 60% – 08.14.03;

O autuado apresentou defesa de fls. 354/380, logo alega que a empresa atua no ramo de industrialização e comercialização de produtos têxteis e que em toda a sua existência, colabora para o desenvolvimento do país, gerando empregos, renda e pagando os tributos devidos. Foi notificado em 09/12/2010, no qual alegou suposta constituição de crédito tributário de ICMS no

valor de R\$2.162.093,19, referente ao período de 01/2005 a 12/2009 que exige ICMS por substituição tributária, em relação às operações subsequentes de vendas realizadas no Estado da Bahia, no entanto, a fiscalização levou em consideração única e exclusivamente a base de cálculo informada pelo próprio impugnante quando estava na apuração do tributo devido ao Estado de Santa Catarina – no Registro 50 do SINTEGRA – acrescido de uma margem de valor agregado de 20%, no período de 01/01/2005 a 27/07/2009, e de 60% a partir de 28/07/2009.

O impugnante não concorda com o lançamento levado a efeito pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, razão pela qual não lhe resta outra alternativa se manifestar pela nulidade, além de totalmente insubstancial.

No ramo das atividades desenvolvidas pela empresa, aduz que a pretensão fiscal não merece prosperar por que se encontra completamente distorcida a realidade fática, ou seja, por não ter levado em consideração as atividades efetivamente desenvolvidas pelo impugnante, razão pela qual se faz esclarecimentos a esse respeito a fim que se possa concluir pela insubstancialidade da exigência fiscal.

Chamou atenção para o fato de que as atividades desenvolvidas pelo impugnante se concentram na fabricação (industrialização) de produtos têxteis (roupas), assim, tais produtos fabricados pela empresa, é prática comum de qualquer empresa desse ramo à elaboração de catálogos, que servem como simples mostruário das peças de roupas disponíveis para comercialização.

Esclarece e afirma, ainda, que a empresa encomendava a elaboração de catálogos apenas para fins de demonstração e referência das roupas produzidas a cada nova coleção, tanto que a cada dois meses eram apresentados aos clientes de todo o Brasil uma nova coleção de roupas eram exibidas por meio de catálogos, os quais eram distribuídos entre os seus clientes. Frisou que tais catálogos serviam simplesmente de mostruário e referência das peças de roupas disponíveis para comercialização.

Disse que sendo os catálogos encomendados a gráficas, em tiragens limitadas, o autuado teve enorme dificuldade de localizar tais documentos para exibir à fiscalização no momento oportuno, tanto que os poucos que conseguiu foram juntados à impugnação (DOC. 02), com isso, por si só, não é sujeita ao regime de substituição tributária instituído pelo Convênio ICMS 45/99, pois se fosse assim, todas as empresas que comercializam produtos têxteis estariam sujeitas à substituição tributária, pelo simples fato de confeccionarem catálogos (mostruários) de suas coleções, o que não ocorre definitivamente.

Afirmou que vendia seus produtos exclusivamente a pessoas jurídicas (fato que, inclusive, pode ser comprovado pelos próprios registros magnéticos que acompanham o Auto de Infração), mediante prévio pedido de seus clientes, como ocorre em qualquer empresa dedicada ao ramo têxtil, logo, a comercialização de produtos têxteis não está sujeita ao regime de substituição tributária, sendo insubstancial o Auto de Infração, ao menos até o ano de 2008.

Salienta que a partir do ano de 2008, a empresa modificou o seu sistema de vendas, passando a utilizar catálogos, com a indicação de preço sugerido de venda, assim, se explica pelo fato que a partir deste ano os produtos adquiridos passaram a ser revendidos também a ambulantes, ou “sacoleiras” do Estado da Bahia, que por sua vez os revendiam a consumidores finais. Portanto, até mesmo para evitar sonegação, pois muitas dessas “sacoleiras”, apesar de inscritas como contribuintes, atuam na informalidade, o contribuinte pleiteou a sua inscrição estadual também no Estado da Bahia, na condição de regime especial, para que pudesse proceder o recolhimento do ICMS por substituição tributária. Por estas razões solicitou e obteve regime especial junto ao Estado da Bahia, e em demonstração de absoluta boa-fé, vem realizando o recolhimento antecipado do ICMS devido à Bahia, mediante GNRE, desde 10/2008, conforme comprovam os documentos de arrecadação juntados em anexo.

Frisa que tais recolhimentos têm sido feitos espontaneamente, inexistindo qualquer previsão legal que imponha tal obrigação ao autuado, já que, entende que cabe exclusivamente ao adquirente desses produtos a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, inclusive de forma antecipada. Assim, o autuado tem sido obrigado a realizar referidos recolhimentos, sob pena de

inviabilizar suas atividades junto ao Estado da Bahia, pois a fiscalização tem exigido, de forma completamente equivocada, o recolhimento antecipado do ICMS, sob pena de retenção de mercadorias em Postos Fiscais.

Suscitou preliminares de nulidades: 1) ausência de indicação do dispositivo legal infringido; 2) ausência de assinatura do representante legal; 3) ausência da lavratura do termo de início de fiscalização; 4) quanto ao Auto de Infração está desacompanhado de todos os termos lavrados na ação fiscal; 5) quanto à ausência de descrição fática da infração (cerceamento de defesa) e; 6 quanto à decadência parcial do crédito tributário, que passa a debater.

1) AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO – transcreveu o art. 129, §1º do Código Tributário do Estado da Bahia, que diz que a notificação fiscal de lançamento deverá preencher, obrigatoriamente e sob pena de nulidade requisitos formais, mencionando especificamente a disposição da lei em que seja fundada a constituição do crédito tributário. Noutros dizeres, deve o agente fiscal responsável, sob pena de nulidade do próprio lançamento, indicar os dispositivos de lei que fundamentam a exigência.

Disse que tal dispositivo não suscita dúvida, pois se trata de comando para que a fiscalização indique na notificação a disposição da lei, assim considerada como a “*disposição de caráter imperativo, emanada da autoridade a que, no Estado, se reconhece a função legislativa*”, ou ainda, “*norma geral e abstrata emanada do poder competente (legislativo) e provido de força obrigatória*” (PINHO, Ruy Rebello. *Instituições de Direito Público e Privado*. São Paulo: Atlas, 1993, p. 41).

Sustenta ainda que a norma não é supérflua nem tampouco afastável, pois obedece ao comando constitucional segundo o qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei (art. 5º, C.F/88), para tanto, a obrigação de indicar o dispositivo de lei ofendido decorre do próprio princípio da estrita legalidade em matéria tributária que, por sua vez, consiste na rigorosa indicação, no lançamento, do dispositivo de lei que obrigue o contribuinte ao recolhimento do tributo, sob pena de nulidade por vício de forma indeclinável e inafastável.

Cita lição de Roque Antonio Carrazza, que diz sobre a obrigatoriedade de indicação expressa dos dispositivos legais que autorizam o lançamento do tributo. Sobre a importância desse princípio da legalidade, mormente no que toca à indicação da exata autorização legal para cobrança, por isso que a conduta da fiscalização não corresponde à prescrição legal, sendo nula, já que na notificação de lançamento não foram indicados os dispositivos legais que autorizam a constituição do crédito pretendido.

Reafirma que por não houver indicação de nenhum dispositivo de lei relativo à cobrança do tributo, mas tão-somente regras provenientes do Regulamento do ICMS, contidas no bojo de decretos expedidos no âmbito do Poder Executivo Estadual é, assim, viciada e nula por não preencher os requisitos exigidos pela legislação estadual, eis que se fundamenta em normas regulamentares e administrativas que, quando muito se dirigem ao fisco, mas não são idôneas a obrigar o contribuinte ao pagamento de tributos.

2) AUSÊNCIA DE ASSINATURA DO REPRESENTANTE LEGAL – transcreve novamente art. 129, §1º do CTB, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alega que estabelece que o Termo de Encerramento de Fiscalização deve ser acompanhado da assinatura do intimado, sendo assim, tanto a regra legal do Código Tributário Estadual como a norma regulamentar estabelece expressamente que o Auto de Infração e o Termo de Encerramento de Fiscalização devem conter – obrigatoriamente – a assinatura do autuado e que no art. 28, VII do RPAF é categórico ao dispor que o Termo de Encerramento de Fiscalização deve conter a assinatura do contribuinte no próprio instrumento, ou em recibo próprio, ambos com a indicação exata do teor do documento a que o sujeito passivo está sendo intimado.

Afirma que a legislação da Bahia exige que o Auto de Infração e/ou o Termo de Encerramento da Ação Fiscal sejam objeto de intimação pessoal do sujeito passivo, sobretudo ao impor como requisito de validade dos referidos documentos fiscais à assinatura do próprio autuado ou de seu representante legal, então, o descumprimento de tal imposição implica na intransponível

nulidade da notificação fiscal, logo, tem-se por completamente Nulo o Auto de Infração, eis que o autuado foi dele cientificado pela via postal, o que não se admite a sua validade diante do simples fato de que nele não constar requisito formal de validade. Concluiu, que a intimação pela via postal, nesse contexto, não supre e nem pode suprir o ato formal e solene legalmente exigido de que conste no Auto de Infração a assinatura do próprio autuado, assim, é nula ação fiscal, por não conter a assinatura do autuado ou de seu representante fiscal.

3) AUSÊNCIA DA LAVRATURA DO TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO – afirma, logo que é nulo por conta do descumprimento de ato administrativo reputado essencial e indispensável para que seja considerada válida e eficaz a ação fiscal intentada contra a empresa, pois a fiscalização deixou de lavrar o competente Termo de Início de Fiscalização, o que por si só retira a validade do Auto de Infração, contrariando a expressa determinação do art. 28, I do Regulamento Estadual do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Sustentou que é de responsabilidade da fiscalização a lavratura do Auto de Infração, no qual descumpriu formalidade essencial, qual seja, a ausência de intimação do sujeito passivo acerca do Termo de Início de Fiscalização, o que representa verdadeira afronta ao princípio do devido processo legal e não há como se dizer que foi autorizada pela Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina, uma vez que tal autorização não dispensa a lavratura do competente Termo de Início de Ação Fiscal, documento exigido tanto pela legislação do Estado da Bahia, como pela legislação do Estado de Santa Catarina.

Citou o Convênio ICMS 93/97 (inciso I, alíneas “a” e “b”), que estabelece os critérios de fiscalização de contribuintes no regime de substituição tributária, exige que o início dos trabalhos de fiscalização seja devidamente representado por documento de início de fiscalização, nos exatos termos do disposto na Cláusula Segunda, assim, se conclui que a fiscalização não atendeu ao convênio o findou na medida em que não emitiram o documento de início de fiscalização, como estabelece o art. 28 do Decreto Estadual nº 7.629/99, nem tampouco lavraram o termo de início de fiscalização no respectivo livro Registro de Utilização de Documentos fiscais e Termos de Ocorrências (Modelo 6), com isso, tais irregularidade inquinam pela nulidade do Auto de Infração.

4) AUTO DE INFRAÇÃO DESACOMPANHADO DE TERMOS LAVRADOS NA AÇÃO FISCAL – citou e transcreveu os arts. 41 e 46 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, que estabelece que o Auto de Infração tem acompanhar de cópia de todos os termos lavrados na ação fiscal.

O autuado informou que não foram disponibilizadas cópias de todos os termos lavrados no curso da ação fiscal e, de fato, a empresa recebeu diversos Termos de Intimação para apresentação de documentos, sendo que nenhum desses documentos acompanhou o Auto de Infração. Citou novamente o Convênio ICMS 93/97, estabelece que ao final dos trabalhos, seja lavrado termo de conclusão de fiscalização no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (Modelo 6), contudo, tal documento não foi disponibilizado ao autuado. Transcreve o art. 18, incisos I e II do RPAF/BA e julgamento de processos administrativos fiscais federais, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento tem imposto a anulação de Auto de Infração ou Notificação de Lançamento desacompanhado dos Termos, Depoimentos e demais elementos que sirvam de instrumento probatório ao Fisco (DRJ Florianópolis, 1ª Turma, Acórdão nº 07-21553, de 15/10/2010).

Assim, considerando que não foi fornecido cópia de todos os Termos lavrados no curso do procedimento da fiscalização no que importa em preterição ao direito de defesa, tem-se que, igualmente, ser reconhecida a nulidade formal do Auto de Infração ora impugnado.

5) A AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO FÁTICA DA INFRAÇÃO (CERCEAMENTO DE DEFESA) – nesta questão diz que é garantido o direito do contraditório e da ampla defesa, preceito este garantido pela CF no seu art. 5º, LV, contudo, a descrição dos fatos realmente ocorridos na notificação fiscal ora combatida apresentam-se genéricas, o que impossibilitou a ampla defesa do reclamante e, que, por tal razão, é de extrema importância que a descrição dos fatos e da infração supostamente cometida esteja pormenorizada, circunstanciada e detalhada na notificação, de tal modo que

possa o autuado se defender de possíveis arbitrariedades por parte do fisco, garantindo a esta o poder de provar a real situação fática do processo, que consiste na faculdade que têm as partes de apresentar as provas que melhor lhes aprouver.

Volta a citar e transcrever o art. 18, alegando nulidade do lançamento que não contenha os elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração imputada ao sujeito passivo, o que chegou a conclusão de que houve cerceamento do direito de defesa, posto que a notificação fiscal se apresenta genérica e não possibilita o real motivo que levou a autoridade fiscal a constituir o crédito tributário.

Disse que a fiscalização não esclareceu e nem tampouco demonstrou – em exemplos – se as revendas realizadas pelos contribuintes inscritos no Estado da Bahia foram feitas diretamente a consumidor final, ou se foram feitas a outros revendedores na Bahia, assim, tal elucidação fática afigura imprescindível, já que terão regramento legal distinto numa e noutra situação, o que impede a segura determinação da infração, além de prejudicar o direito de defesa do autuado.

Aduziu que não há no Auto de Infração elementos suficientes para se determinar – com segurança e precisão – a infração imputada pela fiscalização devido à ausência de esclarecimento quanto às operações subsequentes realizadas pelas pessoas jurídicas adquirentes dos produtos comercializados. Aborda alegando como a fiscalização pode dizer, se as aquisições foram feitas para venda direta ao consumidor final ou se foram adquiridas para revenda, com intuito comercial, tal distinção é imprescindível já que apenas na primeira hipótese ter-se-ia a aplicação do disposto no Protocolo ICMS 45/99, como pretende a fiscalização. Contudo, afirma que tal situação não se aplica ao autuado.

Defendeu outra situação fática que sequer foi mencionado pela fiscalização, que diz respeito à existência ou não de recolhimento do ICMS nas etapas subsequentes realizadas dentro do Estado da Bahia, ou seja, pelo contribuinte que adquiriu as mercadorias da empresa impugnante. A supressão de tal informação pressupõe a inexistência de fiscalização quanto a esse aspecto fático, o que também evidencia a ausência de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a validade da exigência, porquanto o suposto crédito de ICMS pode estar sendo exigido em duplicidade (*bis in idem*), logo, por todos esses equívocos e vícios de índole formal, o Auto de Infração ora contestado merece pronta anulação por parte desta autoridade julgadora, na medida em que foi lavrado em contrariedade às mais elementares regras procedimentais fixadas pela legislação da Bahia.

6) DECADÊNCIA PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - argumentou que parte dos créditos constituídos na notificação está atingida pela decadência, posto que decorridos mais de 05 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador e a notificação do lançamento, pois é suficiente para exaurir o objeto da obrigação tributária, isto é, o crédito tributário.

Disse que a fiscalização manteve-se inerte, assim o CTN dispõe que em caso de inércia homologa tacitamente o crédito tributário, perdendo, assim, a oportunidade de operar lançamentos suplementares em caso de insuficiência de pagamento (preclusão), daí que no termo do quinqüênio ocorre a decadência do direito de crédito, extinguindo-se a obrigação.

Frisou, ainda, que a constituição definitiva do crédito tributário, com a respectiva intimação do contribuinte, é o momento hábil a obstar a fluência do prazo decadencial e estipular o marco inicial do prazo prescricional e, neste caso, a notificação fiscal foi cientificada ao autuado em 09/12/2010, mas as supostas infrações apontadas pela autoridade fiscal remontam desde a competência de 31/01/2005, assim, resta decaído o direito do Estado da Bahia de constituir créditos de ICMS relativos às competências que antecederem 5 anos da data da emissão da notificação.

Afirmou que o ICMS é tributo sujeito a lançamento por homologação, na medida em que o contribuinte tem o dever de individualizar a ocorrência do fato gerador e antecipar o seu pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, nos exatos termos do art. 150 do CTN. Volta a citar obra de Roque Antonio Carrazza (ICMS. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 333) que afirmar que o ICMS é daqueles tributos sem lançamento, na medida em que prescinde do

lançamento da autoridade fazendária para que seja devido, sendo assim, individual a obrigação tributária o que pode e deve ser feita de próprio punho pelo sujeito passivo, cabendo à autoridade fazendária tão-somente a homologação ou não do procedimento adotado pelo contribuinte, tanto é que o pagamento antecipado extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação – art. 150, § 1º do CTN.

Logo, por se tratar o ICMS de tributo sujeito a lançamento por homologação, eventual pretensão de constituição de crédito tributário indevidamente apurado pelo sujeito passivo está sujeita ao prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN. Assim sendo, prescritos parte dos valores objetos da infração fiscal encontrados decaídos, nomeadamente aqueles anteriores à competência de dezembro/2005.

Passa a imputar quanto ao mérito do Auto de Infração – cobrança em duplicidade em relação às competências posteriores a outubro de 2008 – como já foi descrito anteriormente, os produtos do autuado passaram a ser “revendidos também para “ambulantes” e “sacoleiras”. Por essa razão apenas, e até mesmo para evitar sonegação ao Estado da Bahia – já que, como é de conhecimento público, muitas dessas “sacoleiras”, apesar de inscritas como contribuintes, atuam na informalidade – a empresa impugnante pleiteou a sua inscrição estadual também no Estado da Bahia, a fim de obter regime especial para que pudesse proceder o recolhimento do ICMS por substituição tributária”.

Reafirma que passou a realizar espontaneamente a retenção e o recolhimento antecipado do ICMS devido nas operações subsequentes, conforme bem comprovam as GNRE carreadas aos presentes autos (DOC. 03) e disse se tratar de recolhimento espontâneo por inexistir qualquer previsão legal que obrigue ao autuado a proceder à retenção e o recolhimento antecipado do ICMS, uma vez que, entendeu que, tal obrigação incumbe – única e exclusivamente – aos adquirentes das mercadorias.

Acrescenta que o autuado vem sendo forçado e até mesmo compelido pela fiscalização a proceder ao recolhimento antecipado do ICMS, na forma como exigida no presente Auto de Infração, sob pena de apreensão das mercadorias transportadas nos Postos Fiscais do Estado da Bahia, o que certamente – dado o grande volume de mercadorias transportadas mensalmente – acabaria por inviabilizar as suas atividades econômicas e entendeu que ser tal procedimento ilegal e indevido, pois desde outubro de 2008, o autuado é obrigado a efetuar o recolhimento antecipado do ICMS, conforme comprovam as GNRE amealhadas em anexo.

Salienta que as guias de recolhimento amealhadas em anexo demonstram, cabalmente, que – desde outubro de 2008 – já foi recolhido ICMS relativo às etapas subsequentes, espontaneamente, seja por uma questão de cunho operacional, seja por inexistir qualquer previsão legal que atribua ao autuado a responsabilidade pelo recolhimento antecipado do imposto e considerando que as guias de recolhimentos comprovam o ICMS antecipado, o Auto de Infração é insubsistente em relação às competências posteriores a 10/2008, sob pena de exigência em duplicidade (bis in idem).

Na alegação de que é de responsabilidade exclusiva dos adquirentes pelo recolhimento do ICMS, entende que cabe única e exclusivamente aos adquirentes e revendedores das mercadorias – localizados no Estado da Bahia – o recolhimento do ICMS devido por ocasião das operações subsequentes, não se podendo atribuir ao autuado a condição de responsável pela retenção e recolhimento antecipado do referido tributo.

Reafirmou novamente que o autuado vem recolhendo em guia própria o ICMS que seria devido nas etapas subsequentes, contudo, tal procedimento tem sido feito de forma espontânea pela empresa, por uma questão meramente operacional, a fim de se evitar maiores constrangimentos perante o próprio fisco do Estado da Bahia, sem que exista, no entanto, qualquer previsão legal para tal expediente, mesmo assim, disse que tal responsabilidade recai única e exclusivamente sobre os adquirentes das mercadorias localizados no Estado da Bahia.

Transcreve julgados em caso análogo, a 2ª CJF do CONSEF que reconhece que cabe ao adquirente das mercadorias o recolhimento do ICMS devido em operação que evidencie intuito comercial,

ainda que se trate de operação interestadual de marketing direto ao consumidor final (CONSEF, 2<sup>a</sup> Câmara, Processo n. 08647194/99, Julg. em 23/08/2000).

Disse que tal julgamento trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 4<sup>a</sup> JJF, que julgou improcedente o Auto de Infração lavrado no trânsito de mercadorias, que exigia ICMS justamente sob a mesma acusação de falta de antecipação tributária do imposto na operação interestadual de marketing direto ao consumidor, o que na ocasião o CONSEF reafirma o julgamento da 1<sup>a</sup> Instância decidindo que é de “responsabilidade pelo recolhimento antecipado do ICMS é do adquirente das mercadorias localizado no Estado da Bahia, e não do remetente, quando houver evidência de intuito comercial por parte do adquirente”, com isso, diz que os fundamentos delineados no referido precedente do CONSEF são consentâneos com o entendimento manifestado pelo autuado, no sentido de que o remetente da mercadoria não é responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, cabendo ao adquirente o pagamento do tributo devido.

Assevera que na análise da decisão administrativa destacada de acordo com a Cláusula Segunda do Convênio ICMS 45/99, cabe à unidade federada de destino da mercadoria fixar as regras relativas à operacionalização da sistemática de substituição tributária de que trata a cláusula primeira, assim, não merece prosperar o Auto de Infração, lavrado sob o fundamento de que o autuado não teria efetuado a retenção do ICMS mediante substituição tributária, pois no caso a responsabilidade pelo recolhimento do tributo é exclusiva do adquirente da mercadoria, sobretudo à míngua de regra estabelecida pelo Estado da Bahia sobre a operacionalização da sistemática de que trata a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 45/99.

Citou o art. 125, II, “a” do RICMS/97 que dispõe que não remanescem dúvidas de que o adquirente das mercadorias, pessoa jurídica localizada no Estado da Bahia, é até mesmo responsável pela retenção e o recolhimento antecipado do ICMS, caso destine essas mercadorias à: “(I) ambulante; (II) contribuinte em situação cadastral irregular ou não inscrito ou sem destinatário certo; (III) Microempreendedor Individual – MEI”, assim, a não observância dessa regra, de atribuir ao adquirente a responsabilidade pela substituição tributária, implicaria na possibilidade de exigir tributo em duplicidade (*bis in idem*).

Lembrou com esse procedimento o Estado da Bahia estaria admitindo a possibilidade de enriquecimento ilícito do Estado, que cobraria do remetente sem que tenha havido qualquer fiscalização junto ao contribuinte regularmente cadastrado na sua jurisdição, tal como está a ocorrer no caso concreto.

Na questão de insubsistência do Auto de Infração em razão da inexistência das operações subsequentes realizadas no Estado da Bahia, alegou não admitir como válido o Auto de Infração objeto da presente impugnação igualmente pelo fato de não ter havido qualquer fiscalização, representada pela apuração e/ou verificação prévia quanto ao regular recolhimento do ICMS devido nas etapas subsequentes, junto aos estabelecimentos que comercializaram as mercadorias adquiridas, pois a fiscalização baiana nem sequer apurou a existência do recolhimento do ICMS nas operações realizadas dentro do Estado, então, não se admitiu a cobrança contra ao autuado do tributo supostamente devido nas operações subsequentes, sob pena de novamente se autorizar o enriquecimento ilícito do Poder Público ou o *bis in idem*.

Esta tal questão se deu porque supôs que os contribuintes localizados no Estado da Bahia, que promoveram operações subsequentes de revenda, promoveram o regular recolhimento do ICMS. Logo, está-se admitindo a possibilidade de exigência do tributo em duplicidade, ou seja, sem que se tenha feito qualquer apuração do ICMS já recolhido pelos contribuintes baianos, agora quer cobrar novamente do autuado. Citou obra do tributarista italiano Enrico de Mita, no intuito de sustentar o seu argumento e aproveitou as palavras do tributarista dizendo que “a eventual comodidade do fisco (mera atribuição de responsabilidade à impugnante, para atender a interesses fiscais), não pode importar em arbítrio, em irracionalidade, em enriquecimento ilícito ou mesmo em *bis in idem*, representada pela possibilidade de cobrança em duplicidade de tributos”.

Sustenta na insubsistência do Auto de Infração devido pela ausência de prévia fiscalização junto aos demais contribuintes localizados no Estado da Bahia, a fim de apurar a existência do efetivo recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes e esta tarefa é incumbida ao fisco baiano, por se tratar do único que possui plena condição de fiscalizar os contribuintes localizados no seu Estado, de modo que não se pode impôr o ônus de comprovar o recolhimento do ICMS devido nas etapas subsequentes, já que tal missão seria praticamente impossível, até mesmo porque os adquirentes das mercadorias sequer possuem a obrigação legal de fornecer ao autuado o comprovante de recolhimento do ICMS, pois o autuado reconhece existe enorme dificuldade de se obter os documentos, embora o autuado diligenciou aos seus clientes, com o propósito específico de obter esses documentos, apenas para demonstrar, ainda que aleatoriamente, que houve o recolhimento do ICMS nas etapas subsequentes e, portanto, está sim a haver duplicidade de cobrança.

Requeru a juntada de comprovantes de recolhimento aleatórios aos adquirentes das mercadorias que estão em anexo (DOC. 04), os quais demonstram cabalmente que a ausência de prévia verificação quanto a regularidade do recolhimento por parte dos contribuintes localizados na Bahia está a ensejar o ilegal *bis in idem*, com isso não poderia o autuado ser multado pelo descumprimento da regra de responsabilidade tributária, contudo, não se pode admitir que o Estado pretenda receber em duplicidade tributos já recolhidos.

Declarou que foi demonstrada a necessidade da prévia apuração do ICMS recolhido nas etapas subsequentes, até mesmo para se evitar o ilícito enriquecimento do Estado, o autuado requereu a realização de diligência, a fim de que seja verificado o recolhimento do ICMS pelos contribuintes cadastrados neste Estado, a teor do que facultam os arts. 123, § 3º e 145 do RPAF, descontando-se, se for o caso, o valor do imposto já recolhido nas etapas subsequentes.

Na alegação quanto à ilegalidade da regra de substituição tributária estabelecida no Convênio ICMS 45/99, caso não acolha as alegações anteriores, diz o autuado, ainda, que o Auto de Infração não pode prevalecer o crédito tributário constituído, pois a exigência fiscal está amparada em regra estabelecida por meio do Convênio ICMS 45/99, que ilegitimamente autoriza os Estados a atribuírem ao remetente a responsabilidade pela retenção e o recolhimento antecipado do ICMS devido nas operações subsequentes de venda porta-a-porta a consumidor final, em outras palavras, o aludido Protocolo autoriza a criação pelos Estados membros do mecanismo de substituição tributária por atividade econômica, a saber, quando houver venda porta-a-porta para consumidor final, promovidas por empresas que se utilizem do sistema de marketing direto para comercialização de seus produtos.

Desta forma tal convênio é ofensivo à legislação federal de regência do ICMS, como também à própria racionalidade do referido tributo estadual em razão da estrutura constitucional do ICMS, estabelecida no art. 155, II e § 2º da CF, que na regra matriz de incidência se pode observar a materialidade do tributo, conforme afirma a obra de Aroldo Gomes de Mattos (MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS: Comentários à legislação nacional*. Dialética : São Paulo, 2006, p. 22), por isso que o ICM é um tributo que onera o produto, a mercadoria, o bem móvel. A racionalidade do tributo em questão está relacionada exclusivamente com o produto sobre o qual deve incidir, no momento da comercialização, tanto é assim que a sua incidência deve obedecer às regras da não-cumulatividade e, especialmente, ao princípio da seletividade.

Como o ICM deve atender a expressa determinação do art. 155, § 2º, III, da CF/88 – ao princípio da seletividade, em razão da essencialidade do produto a ser tributado, então, não há como se negar que a racionalidade do referido imposto é a de tributar a mercadoria (o produto), logo, não há como se admitir que o ICM tenha incidência sobre a atividade econômica, tal como ocorre, por exemplo, com o Imposto sobre Serviços, cuja materialidade é onerar a atividade de prestação de serviços; com a ressalva de que o ICMS incide sobre a atividade econômica quanto às suas demais materialidades relacionadas, aí sim, com as atividades de prestação de serviços de comunicação e de transporte.

Nesta linha de raciocínio, afirmou que o ICM onera o produto, e não a atividade econômica. Por tal razão, não se pode admitir que o Convênio ICMS 45/99 pretenda atribuir, sem qualquer respaldo legal, uma regra de substituição tributária que leve em consideração exclusivamente a atividade desempenhada pelo contribuinte (venda porta-a-porta), e não os produtos sobre os quais serão tributados, o que por sua vez tal protocolo contraria expressamente a literal redação do disposto no art. 6º, § 2º, da Lei Complementar nº 87/96.

Esclarece que a redação do referido dispositivo legal (art. 6º, § 2º, da LC nº 87/96) não poderia ser mais clara ao determinar que a atribuição de responsabilidade por substituição tributária – seja antecedente, concomitante ou subseqüente – somente poderá se dar em relação a mercadorias e bens, o que significa que “*o Convênio ICMS 45/99 extrapolou a bitola legalmente estabelecida ao fixar regra de responsabilidade que não leva em consideração a mercadoria ou o bem, mas sim a atividade econômica desenvolvida*”.

Abordou, ainda, que o legislador federal, ao acrescentar o § 2º ao artigo 6º da Lei Complementar nº 87/96, por meio da Lei Complementar nº 114/01, visou justamente explicitar aquilo que já era ínsito à própria racionalidade do ICMS, pois como o imposto onera o produto, a mercadoria, ou o bem móvel, não se pode admitir a existência de uma regra de responsabilidade tributária que leve em consideração outros fatores que sejam completamente estranhos à sua materialidade, aliás, ao admitir como válido o Convênio ICMS 45/99 leva, inclusive, a situações que representam verdadeira aberração tributária, como se vê no caso dos produtos têxteis, pois os produtos não estão sujeitas à regra de substituição tributária, de modo que em qualquer outra situação sua tributação ocorre a cada etapa da cadeia. Contudo, apenas pelo fato de que alguém exerce a atividade de venda porta-a-porta, mediante utilização do sistema de *marketing direto*, está sujeito – isoladamente – ao recolhimento do ICMS por substituição tributária sobre os produtos têxteis.

Mostrou com a devida *venia*, a ofensa até mesmo ao princípio da isonomia tributária, garantia constitucional prevista no art. 150, II, da CF, segundo a qual é vedado aos Estados instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, “*proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida*”, com isso, não se admite a legalidade do Protocolo ICMS 45/99, por contraria a literal redação do art. 6º, § 2º da LC nº 87/96, de modo que apenas por essa razão deve ser julgado insubstancial o Auto de Infração.

Em outra questão – ilegalidade da exigência fundada no art. 379, § 1º do RICMS/BA – alega que caso seja considerado válido o Convênio ICMS 45/99, o referido Protocolo não se aplica ao caso concreto, pois se depreende da fundamentação jurídica indicada no Auto de Infração com base no art. 379 e respectivos parágrafos do RICMS do Estado da Bahia. Ocorre que o referido convênio não se aplica às operações realizadas pela empresa impugnante, eis que, no caso concreto, foi tomado como base pelas próprias planilhas de vendas de mercadorias que acompanha o presente Auto de Infração, todas as vendas realizadas pelo autuado foram feitas à Pessoas Jurídicas, todas contribuintes devidamente cadastrados no Estado da Bahia.

Ilustra organograma explicando como é que o funciona o ramo comercial da empresa: A Blumenau/SC passa a mercadoria para a Pessoa Jurídica/Ba que por sua vez repassa para os vários Revendedores localizados no Estado, os Revendedores comercializa para o consumidor final e diz que tal fato poderia ser confirmado se tivesse havido a prévia fiscalização junto às pessoas jurídicas (adquirentes das mercadorias) indicadas nas notas fiscais relacionadas no presente Auto de Infração e, esta situação fática pode ser comprovada pelo exame das notas fiscais de venda emitidas pelos clientes, que demonstram existir a revenda de tais produtos com intuito comercial. Diante da enorme dificuldade de se obter a totalidade dessas notas fiscais pela empresa impugnante, tais documentos foram juntados aleatoriamente (DOC. 04).

Requeriu à análise das notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas adquirentes das mercadorias vendidas mediante diligência, para comprovar a alegação da presente peça impugnatória com objetivo de provar que o autuado não está sujeita ao recolhimento antecipado do ICMS, por substituição tributária, já que o Convênio ICMS 45/99 pressupõe que o adquirente da mercadoria

efetue a venda porta-a-porta diretamente a consumidor final, nos termos da exata redação do disposto na Cláusula primeira. Cita dispositivo no intuito de atribuir a responsabilidade ao remetente pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas saídas subsequentes, na hipótese única em que o revendedor efetue venda porta-a-porta a consumidor final, o que definitivamente não é o caso da operação realizada pelo autuado, porquanto, como fora destacado anteriormente, o adquirente de suas mercadorias não realiza venda porta-a-porta para consumidor final.

Disse que tanto essa é a *ratio essendi* do Convênio ICMS 45/99 que o próprio parágrafo 2º da cláusula primeira explicita que a substituição tributária também tem aplicação no caso em que o revendedor, ao invés de efetuar a venda porta-a-porta, o faça em banca de jornal e revista. Em ambos os casos, tanto na venda porta-a-porta, como na venda em banca, o pressuposto para a aplicação da substituição tributária é de que a venda seja feita diretamente a consumidor final, essa finalidade, é atribuída a responsabilidade ao remetente apenas no caso em que o adquirente da mercadoria (contribuinte ou não) – localizado em outro estado – promova a revenda diretamente a consumidor final. Assim, não se pode dizer que a substituição tributária também teria aplicação no caso em que ocorra a revenda ou a distribuição das mercadorias para outros revendedores (contribuintes), que por sua vez efetuam a venda porta-a-porta, uma vez que tal previsão foi expressamente excluída do Convênio já citado, diante da alteração realizada por meio do Convênio ICMS 06/06, portanto, após 31/03/2006, diante da alteração promovida pelo Convênio ICMS 06/06, afirma que deixou de existir a autorização para atribuir ao remetente da mercadoria a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS quando o adquirente da mercadoria revenda ou distribua a outro contribuinte, em outras palavras, apenas nas saídas interestaduais de mercadorias destinadas a revendedores (contribuinte inscrito ou não) que efetuam a venda porta-a-porta, a consumidor final, é que há autorização para atribuir ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento antecipado do ICMS devido nas operações subsequentes.

Diante disto, conclui-se que a regra estabelecida no art. 379, § 1º do RICMS do Estado da Bahia não mais possui o amparo do Convênio ICMS 45/99, razão pela qual não pode ser aplicável à empresa autuada, pelo menos desde 31/03/2006, a partir de quando foi modificada a redação da Cláusula primeira, § 1º do aludido convênio.

Pede-se pelo cancelamento do Auto de Infração e sua total insubsistência à luz dos fundamentos fáticos e jurídicos narrados aqui. Requereu novamente realização de diligência para produção de provas que entendam necessárias ao deslinde da controvérsia instaurada, nos termos do que facultam os arts. 123, § 3º e 145 do RPAF, a fim de que seja igualmente apurado o ICMS recolhido nas etapas subsequentes, a fim de evitar a duplicidade de cobrança (*bis in idem*).

Os autuantes prestam informação fiscal de fls. 3123/3175, alinharam que à luz da descrição da irregularidade tributária identificada, da farta documentação levada para o Processo Administrativo Fiscal, da impugnação produzida pelo autuado e dos elementos que através dela se fizeram acompanhar, em nome do princípio da verdade material, irão sustentar as diretrizes argumentativas com base a peça impugnatória.

Afirma que o Auto de Infração é revestido com todos os requisitos formais exigidos pela legislação tributária, sendo impertinentes todas as preliminares de nulidade suscitadas e levantadas na defesa inicial, que foram apresentadas transversalmente sem a análise completa das regras disciplinadoras da matéria.

Sustenta que a investigação fiscal não se limitou a fazer simples auditoria nos papéis e registros eletrônicos usuais produzidos ou transmitidos pela “Via Blumenau”, pois na verdade, os fiscais se preocuparam em entender com profundidade todo o funcionamento da cadeia de produção e consumo, realizando vistorias nos agentes econômicos nela envolvidos, a começar pelas instalações do próprio autuado, passando pela visita dos estabelecimentos dos supostos destinatários assinalados nas notas fiscais emitidas pelo contribuinte, meros repassadores logísticos das mercadorias para pequenas revendedoras, no jargão apelidadas de “sacoleiras”, as

verdadeiras adquirentes das mercadorias, e ouvindo estas últimas para saber de que modo ditas mercadorias chegavam ao consumidor final.

Ressalta que não bastasse isso, muitos outros elementos de prova foram colhidos, a exemplo dos dados cadastrais das receitas federal e estaduais, páginas oficiais da Internet, atas de reuniões com os agentes econômicos, fluxo comercial dos pedidos de compra, catálogos de apresentação dos produtos com preços sugeridos, contratos celebrados entre o autuado e o repassador logístico, oriundos de diversas fontes. Apesar de já demonstradas e explicadas com exaustão no PAF, também será reservado um espaço nesta peça para que cada prova seja reexaminada e explicitada a sua força probante.

Registra que todo este conjunto probatório serviu, serve e servirá para revelar que a cadeia de produção e consumo analisada se caracteriza pela estratégia comercial de marketing direto, cujas operações são alcançadas pela substituição tributária a partir das remessas promovidas pelo autuado, sendo que os agentes econômicos participantes cumprem o seguinte papel:

*“1- A “Via Blumenau” age como remetente das mercadorias nas operações interestaduais destinadas para a Bahia, marco inicial de execução do marketing direto, figurando como os reais compradores pequenas revendedoras – as denominadas “sacoleiras” - encarregadas de comercializá-las porta a porta para o consumidor final.*

*2- Os destinatários que aparecem nas notas fiscais emitidas pela autuada - supostos adquirentes das mercadorias e assim qualificados em contrato de credenciamento como forma de burla à legislação tributária - não passam de meros repassadores logísticos, prestadores de serviços portanto, encarregados apenas de concentrar, facilitar e entregar as mercadorias compradas pelas “sacoleiras”, contra retribuição de uma quantia pelo serviço.*

*3- Os pequenos revendedores – as “sacoleiras” – que após visitarem sua clientela “porta-a-porta” e captarem as suas necessidades de consumo, formulam os pedidos de compra para a autuada via repassador logístico e finalizam a revenda dos produtos.*

*4- E completando a cadeia produtiva, o consumidor final, pessoas físicas desejosas em adquirirem os produtos exibidos em catálogos pelas “sacoleiras”.*

Assim, o organograma que o autuado ilustrou na peça impugnatória, não prospera, pois o ciclo é da seguinte maneira: A Blumenau/SC envia para repassador logístico do Estado da Bahia, que serve como distribuidor e é pago só pelo serviço de distribuição, com os respectivos catálogos contendo os preços de cada produto, as revendedoras por sua vez revendem ao consumidor final fazendo o mostruário dos produtos e, caso, os clientes solicitem as mercadorias, as revendedoras solicita ao repassador do Estado.

Conclui os autuantes, então, que tal estratégia comercial e todo o conjunto probatório disponibilizado no PAF nem de longe foram arranhados ou contraditados pelo autuado, que se reduziu a fazer algumas afirmações genéricas, vagas, imprecisas e sem consistência.

Assevera que os elementos apensados na defesa não são incapazes de elidirem a acusação fiscal, pouco contribui para o entendimento das operações realizadas pelo contribuinte e que a deficiência na contraprova defensiva leva aos autuantes arrematarem que o autuado impugna o lançamento só no intuito de confundir e nuclar os julgadores da materialidade das operações, omitindo informações, distorcendo fatos, formalizando situações que não correspondem à realidade.

Acrescentou que na irrefutável condição de substituto tributário e por não efetuar a retenção do ICMS, o autuado se coloca em posição ilegal e injustamente vantajosa se comparada às outras empresas que praticam o marketing direto e cumprem com os seus deveres tributários.

Os autuantes esclareceram que na seqüência da defesa, o autuado preferiu, inicialmente, apontar os fundamentos da acusação fiscal, fazer uma breve exposição das atividades por ela desenvolvidas, para depois levantar as preliminares de nulidade e sustentar as questões de fundo que passa a contrarrazoar:

AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO – nesta suscitação de preliminar, o fisco disse que a alegação sobre o não entendimento da referência da infração, impossibilitando a compreensão do ilícito cometido e a produção da defesa adequada, não prospera, pois o

autuado entendeu a acusação fiscal, no qual produziu impugnação de 27 (vinte e sete) páginas, atacando o ponto fulcral da questão, vale dizer, que o da “Via Blumenau” ser ou não ser substituta tributária por praticar operações típicas de marketing direto, com isso, o argumento carece de substância e é a própria norma transcrita e destacada pela empresa que a desmente que é verificada sobre a simples leitura do art. 129 do COTEB que o Auto de Infração haverá de conter a indicação dos dispositivos da “legislação tributária” (sic.) infringidos.

Reitera que na teoria geral do direito tributário e pela dicção do próprio legislador do CTN, legislação tributária não significa a mesma coisa que lei em sentido estrito, como tenta desvirtuar o autuado, mas segundo o art. 100, IV, do CTN, transscrito na peça fiscal, a legislação tributária é instituto mais amplo, pois além de envolver a lei emanada do Poder Legislativo, abrange também os acordos interestaduais (convênios e protocolos), decretos, decisões, com efeito normativo, práticas reiteradas das autoridades fazendárias, portarias, instruções normativas, entre outras fontes, cada uma delas com âmbito de disciplina material diferenciado.

Transcreve lição de Maria de Fátima Ribeiro, no qual aponta que a omissão da empresa implicou em desobediência às cláusulas primeira, segunda e terceira do Convênio ICMS 45/99 e desatenção ao art. 379 e §§ do RICMS-BA, referências suficientes para que o contribuinte compreendesse perfeitamente as razões da autuação, assim, a preliminar não merece ser acolhida.

Disse que mesmo que os autuantes deixem de mencionar as disposições da legislação tributária que deram azo à cobrança, isto não seria justificativa para se invocar a nulidade do Auto de Infração haja vista o que determina o art. 18, § 1º, c/c o art. 19, ambos do RPAF-BA, transcreve o dispositivo.

**AUSÊNCIA DE ASSINATURA DO REPRESENTANTE LEGAL DO AUTUADO** – nesta preliminar suscitada, inicialmente, esclareceu que o Auto de Infração e o Termo de Encerramento de Fiscalização podem ser reunidos num único documento quando produzidos por processamento de dados, conforme a teor do art. 127-A do COTEB, transscrito na peça. Chamou atenção que o objetivo das normas levantadas pelo autuado é fazer com que o contribuinte tome conhecimento do lançamento de ofício perpetrado contra ele para, a partir daí, reunir subsídios e as provas necessárias para tentar elidir a acusação fiscal e uma das formas alternativas de se fazer este procedimento é colhendo a assinatura do autuado, seu representante ou preposto no próprio instrumento corporificador da exigência tributária, mas há outras que surtem o mesmo efeito jurídico e atingem o mesmo objetivo.

Prosssegui dizendo que por força do estatuído no art. 131 do COTEB, o regulamento poderá dispor sobre as modalidades de intimação do contribuinte e/ou responsável e pela dicção do art. 108 do RPAF-BA, a cientificação do sujeito passivo será efetuada pessoalmente, via Correios ou por meio eletrônico, de modo indistinto. Cita dispositivo.

Neste diapasão, como o contribuinte se situa a milhares de quilômetros de distância do território baiano, optaram os fiscais em encaminhar o Auto de Infração (Termo de Encerramento) por intermédio de instituição oficial e séria, qual seja, os Correios, logo, a intimação foi postal, com aviso de recebimento (AR), atendendo plenamente o seu intuito, que foi o de cientificar o sujeito passivo dos termos da autuação, tanto assim, no prazo legal o contribuinte protocolou a impugnação, exercendo escorreitamente o seu direito ao contraditório e a ampla defesa, o que não que se falar em ato administrativo nulo como quer a empresa, que denota a intenção de se furtar às suas obrigações tributárias.

**AUSÊNCIA DE LAVRATURA DO TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO** – nesta questão surgida com base no pretexto de que os autuantes não lavraram o Termo de Início de Fiscalização, solenidade indispensável para posterior e eventual lavratura do Auto de Infração que supostamente nasce do disposto no art. 28 do RPAF-BA e na cláusula segunda do Convênio ICMS 93/97. Informou que a exigência do Termo de Início de Fiscalização se justifica na medida em que a partir deste instante o contribuinte passa a compreender que está sob ação fiscal, inibido, portanto de efetuar qualquer recolhimento espontâneo de imposto relativo aos fatos geradores ocorridos nos exercícios fiscalizados.

Reafirma que nada impede que a legislação tributária preveja outras formas do sujeito ativo comunicar ao contribuinte que está sob ação fiscal e, com isso, retirar a liberdade deste último de proceder à regularização da sua obrigação tributária sem o pagamento da penalidade pecuniária e em particular rezam o art. 127, II, c/c o §1º, III, ambos do COTEB, e o art. 26, III, do RPAF-BA, todos transcritos na Informação fiscal, que em substituição ao Termo de Início de Fiscalização, outras providências podem ser tomadas pelo fisco com o objetivo de disparar o procedimento fiscal, entre elas a Intimação para Apresentação de Livros, Documentos e Elementos Fiscais.

Diz que foi o que ocorreu, pois por três vezes – 17/9/2010, 01/10/2010 e 27/10/2010 - foi intimada a empresa para apresentar elementos fiscais, por específico os registros 53, 54 e 75 dos arquivos magnéticos, conjuntamente com os catálogos e/ou revistas e/ou tabela de preços sugeridos por item de mercadoria, relacionados aos exercícios de 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009, conforme se verifica através das Provas nº 26, 27 e 28 apenas ao PAF, sendo que a partir daí a “Via Blumenau” toma conhecimento de que estava sendo auditada, no que tange às operações efetivadas nos exercícios retroapontados, tanto que na Prova 29, atesta ter sido a empresa cientificada da ação fiscal, haja vista a resposta ali firmada e admite na sua própria contestação, ao asseverar categoricamente que “*de fato, a empresa impugnante recebeu diversos Termos de Intimação para apresentação de documentos...*”.

Assim a intimação supre o Termo de Início e não há que se falar em lançamento nulo por descumprimento de requisito formal. Nota ainda que a anamnese isolada do art. 28 do RPAF-BA citado pelo autuado fatalmente induziria a erro ao julgador, mas é óbvio que há diversos modos de cientificar o contribuinte de que ele está submetido à fiscalização de tributos.

Quanto à emissão do documento de início de fiscalização, este corresponde ao Termo para apresentação de registro de meios magnéticos referenciado anteriormente, até porque está dito na própria alínea “a” do inciso I da cláusula segunda do multicitado Convênio que o documento de início de fiscalização será emitido “*conforme legislação de cada unidade da Federação...*” (sic.). E que a legislação do Estado da Bahia, repita-se, art. 127, II, c/c o §1º, III, ambos do COTEB, e o art. 26, III, do RPAF-BA, consoante atrás advertido, admite que a Intimação para Apresentação de Elementos Fiscais seja usada no lugar do documento de início de fiscalização.

Salienta ainda que dentro deste aspecto, a observação mais relevante: no próprio Convênio ICMS 93/97, nomeadamente no §3º da mesma cláusula segunda acusada, está dito com todas as letras que no tocante a intimações e demais procedimentos fiscais decorrentes será observada a legislação interna do Estado fiscalizador, assim se demonstra que se torna invocável o art. 127, II, c/c o §1º, III, ambos do COTEB, e o art. 26, III, do RPAF-BA, nos quais se franqueia a possibilidade da intimação suprir a necessidade do termo de início de fiscalização ou qualquer outro documento de início de fiscalização.

Em síntese, pela legislação da Bahia, termo de início e documento de início foi substituídos por documentos que lhes fizeram às vezes e, se não fosse suficiente, não se poderia deixar de mencionar que o Estado de Santa Catarina credenciou os autuantes a executarem “trabalhos de fiscalização” (sic.) na “Via Blumenau”. Mencionada autorização tem a assinatura do Diretor da Administração Tributária catarinense e a ciência do Gerente Regional lotado em Blumenau, conforme atesta o documento de fls. 75, parte integrante da Prova 01, tendo tudo isso em respeito à cláusula nona do Convênio ICMS 81/93, que estatui regras gerais para a fiscalização das operações sujeitas à substituição tributária interestadual. Preliminar rejeitada.

AUTO DE INFRAÇÃO DESACOMPANHADO DE TODOS OS TERMOS LAVRADOS NA AÇÃO FISCAL - advoga a tese de que não foram disponibilizadas cópias de todos os termos lavrados no curso da ação fiscal, inclusive o Termo de Encerramento de Fiscalização, invocando em arrimo à pretensão os arts. 18, 41 e 46 do RPAF-BA e reproduz ementa de decisão exarada pela “Delegacia da Receita Federal de Julgamento”. Firma entendimento que não prospera o raciocínio defensivo, pois o lançamento de ofício corporificado em documento oficial denominado Auto de Infração/Termo de Encerramento constitui parte substancial do processo administrativo fiscal, confeccionado à semelhança dos autos forenses, de sorte que durante o prazo para a defesa

ficaram disponibilizados para o autuado todos os levantamentos, planilhas, termos, documentos e demais elementos probatórios, além dos elementos elaborados pelo fisco terem sido também ofertados em mídia eletrônica.

E que durante o período de fiscalização, o contribuinte teve plena liberdade para consultar os autos no setor fazendário competente e se assim desejasse poder extraír fotocópias das folhas do processo em quantidade ilimitada, sem a assunção de quaisquer ônus financeiro como contrapartida, na forma do art. 123-A do COTEB e seu parágrafo único, com isso não se pode dizer que não foi lavrado o Termo de Encerramento de Fiscalização porquanto o lançamento de ofício ganhou corpo em formulário oficial emitido por processamento de dados que condensa ao mesmo tempo o Auto de Infração propriamente dito e o Termo de Encerramento de Fiscalização, procedimento permitido pelo parágrafo único do art. 127-A do COTEB, aliás já mencionado anteriormente.

Mesmo assim, o contribuinte reconheceu que recebeu “...diversos Termos de Intimação para apresentação de documentos...”, fls. 364, numa demonstração bem clara que o fisco baiano procurou propiciar todas as oportunidades possíveis para o sujeito passivo exercer seu direito ao contraditório sem qualquer tipo de amarra.

No tocante à posição do fisco federal, malgrado a empresa cita a ementa, mas não anexa o inteiro teor da decisão nem a fonte de publicação para fins de certificação de veracidade, dito pronunciamento federal não se aplica ao caso vertente na medida em que – reprise-se – todos os termos lavrados e provas produzidas foram disponibilizadas para exame porquanto o processo administrativo fiscal, do qual o Auto de Infração/Termo de Encerramento são parte integrante e essencial, ficou a inteira disposição da “Via Blumenau” na repartição fiscal competente. Naquela ocasião, prepostos da empresa poderiam gratuitamente solicitar cópias de todas as folhas dos autos, inclusive dos elementos probatórios, consoante reza o art 123-A do COTEB.

Por tudo quanto dito, afirma inadmissível agora o autuado apresentar esta preliminar, com base num inexistente cerceamento ao direito de defesa, no claro intuito de procrastinar o feito e criar tumultos no processo, no entanto, por excesso de zelo e para evitar futuras e descabidas arguições de cerceamento de defesa, os autuantes sugerem aos ilustres Julgadores que se assim entenderem “mandem reabrir para a empresa o prazo de impugnação, oportunidade em que sejam novamente disponibilizados os elementos de prova apensados ao PAF”.

Salienta que os autuantes são obrigados a juntar novos subsídios instrutórios a bem da verdade material, caso reabra o prazo para apresentação de nova defesa, nada impede que antes disto o órgão preparador novamente se encarregue de disponibilizar todas as provas produzidas pela auditoria, na forma do §3º do art. 129 do COTEB, e consigne tal providência através de certidão nos autos.

**AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO FÁTICA CIRCUNSTANCIADA DA INFRAÇÃO** – levantou preliminar em relação ao pensamento de ser o Auto de Infração nulo porque os fatos foram descritos de modo sucinto, genérico, sintético, superficial, inseguro e impreciso, impossibilitando o sujeito passivo de saber o real motivo que levou o fisco a constituir o crédito tributário, que a auditoria não esclareceu se as revendas feitas em território baiano foram efetuadas diretamente a consumidor final ou não, e que não foi dito se posteriormente e dentro do impulso econômico da mercadoria houve recolhimento de imposto ou não.

Registrhou que duas últimas alegações, tipicamente de mérito, os autuantes se reservarão em tecer comentários mais adiante, em capítulo próprio, ocasião em que todos os aspectos pertinentes serão desenvolvidos, pois, com efeito, reproduz a descrição da irregularidade constante no lançamento de ofício para melhor fundamentar a iniquidade da preliminar.

E, afirma que a empresa se enquadra na condição de sujeito passivo na qualidade de substituto tributário porque praticou operações de marketing direto, cotejadas no Convênio ICMS 45/99 e 379 do RICMS-BA, destinando mercadorias para revendedores que efetuam venda “porta-a-porta” a consumidor final. E isto está dito textualmente na cláusula primeira do citado acordo interestadual e no dispositivo regulamentar baiano mencionados no Auto de Infração, com isso,

simplesmente a exigência está exatamente no fato da autuada deixar de fazer a retenção do imposto devido nas operações subsequentes, que era de sua responsabilidade.

Assevera que adotou um estilo mais rebuscado: “*Na verdade, todos os elementos necessários à constituição do crédito tributário se fizeram presentes no auto de infração, a saber: sujeito ativo, o Estado da Bahia, evidentemente; sujeito passivo, a Via Blumenau Indústria e Comércio Ltda; fato gerador, todas as operações destinadas ao território baiano, salvo aquelas desoneradas de tributação (devoluções, imunidades e isenções), devidamente identificadas no registro 50 dos arquivos magnéticos produzidos pela própria empresa, evidenciadas nos levantamentos elaborados pelos autuantes e disponibilizados para o contribuinte; base de cálculo, alíquota, data de vencimento e penalidade pecuniária, todos os dados constantes nos quadros de fls 01, 02 e 03, com atualização monetária efetuada às fls 04, 05, 06 e 07 do PAF*”.

E sustenta que para caracterizar as operações mercantis ocorreram debaixo da estratégia comercial de marketing direto, farta documentação probatória – igualmente disponibilizada para o autuado durante o trintídio legal - foi produzida pela auditoria e apensada no processo administrativo fiscal. No entanto preocupados ao contrário insinuado na defesa, procuraram ser cirúrgicos na descrição da irregularidade, a ser compreendida sem rodeios ou floreios, até porque quem se arvora a falar demais se arrisca a “dar bom dia a cavalo”, como diz o adágio popular. Tanto que a descrição fática conduziu à compreensão da irregularidade tributária que o autuado elaborou volumosa peça processual, destituída de procedência, é verdade, mas suficiente para se deduzir que a acusação fiscal foi inteiramente recebida e assimilada. Afastou a nulidade suscitada.

**DECADÊNCIA PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO** – argumento que parte do ICMS cobrado estaria fulminado pela decadência (fatos geradores ocorridos entre 01/01/2005 e 08/12/2005) porquanto se trata de imposto sujeito a lançamento por homologação e como tal a decadência operaria mês-a-mês, diferente dos tributos submetidos a outros tipos de lançamento, cujo termo inicial passaria a contar no primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador. Afirma que a tese manejada e que o posicionamento levantado pelo contribuinte ganha ares de controvérsia, comportando discussão até nas barras dos Tribunais Superiores, mesmo assim, o fisco sustentou que o Auto de Infração é totalmente subsistente, sem estar um dia sequer soterrado pelos efeitos decadenciais, pois no caso da Bahia, o ICMS do qual ela é beneficiária está pautado na regra da decadência cujo prazo de contagem se inicia no primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, sendo respaldado pela Constituição, passando pela exegese das normas gerais de direito tributário até chegar na legislação tributária da entidade tributante competente para instituir e cobrar o imposto.

E é sabido que conforme estipula o art 146 constitucional, faz parte da órbita material da lei complementar tributária de normas gerais a disciplina sobre prescrição e decadência, pois o CTN faz às vezes da lei complementar de regras gerais tributárias, advertindo que para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, a decadência é computada mês-a-mês, salvo disposição de lei em contrário (art. 150, § 4º).

Aborda que, na verdade, o prazo a que se refere é para homologar e não para lançar, atividades distintas a serem desempenhadas pelo Poder Público. Salvo se houver má-fé do contribuinte, tem a entidade tributante cinco anos, contados do fato gerador, para conferir se o pagamento foi efetuado acertadamente ou não. Se estiver correto, extinto estará o crédito tributário; se não estiver, tem o fisco o direito de efetivar o lançamento de ofício, uma outra atividade administrativa, em idêntico prazo de 05 (cinco) anos, mas desta feita contados do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, conforme estipula o art. 173, I, do CTN.

Logo, todos os fatos geradores ocorridos em 2005, sem exceção, poderiam ser objeto de autuação dentro do quinquênio contado a partir de 01/01/2006, de modo que o direito do Estado lançar estaria prejudicado se fosse efetivado depois de 31/12/2010. E este foi manejado em 09/12/2010, vinte e dois dias antes. Transcreve entendimentos majorados pelos julgadores do STJ, representados na seguinte decisão (REsp 973189-MG).

Por outro lado, ainda que tal raciocínio não tivesse pertinência jurídica, um outro não menos importante se constrói: o prazo de 5 anos, se fosse para o lançamento, no máximo seria aplicável para o caso do sujeito passivo, ao apurar e declarar determinados valores de imposto a recolher, deixasse de pagá-los ou os pagasse a menos, mas só aqueles valores declarados, o que jamais tal raciocínio poderia trespassar o montante, levantado de irregularidades detectadas somente quando o fisco, ao analisar os fatos imponíveis, descobre que outros valores não declarados (muito menos pagos) também são devidos, este entendimento está esposado pelo STJ, extraído do julgamento realizado para o AgRg no Ag de Instrumento 756159-RS.

Aduziu que as alegações até agora fornecidas pela auditoria partem do pressuposto de inexistir na legislação baiana dispositivo que fixe um outro marco inicial para contagem do prazo decadencial e relembrou que no teor do art. 150, §4º, do CTN, atrás transcrito, dúvidas não há de que o prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, só será observado se a lei ordinária não fixar um outro prazo para a homologação.

Discorreu ainda que os tributos lançados por homologação, o legislador complementar deixou as entidades tributantes com a opção de discorrerem contagens diferentes de prazo decadencial, observado, naturalmente, o critério da razoabilidade, na medida em que o mecanismo de contagem do termo inicial poderia ser alterado, jamais o prazo absoluto estabelecido. Apenas para ilustrar, não resistiria à razoabilidade se o sujeito ativo criasse na lei de instituição do tributo um prazo decadencial de 08 anos, pois pelo princípio federativo da CF/88, nomeadamente no art. 25, os Estados-membros gozam de autonomia legislativa para fazerem valer suas prerrogativas de auto-organização e auto governo, inclusive no campo tributário, com fulcro, é claro, nas normas gerais estatuídas em lei complementar e nos limites competenciais, dicção esta do mandamento constitucional: *“Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição”*.

Como a lei tributária de normas gerais – o Código Tributário Nacional – abriu a possibilidade da lei do ente federativo respectivo estipular uma outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme estipulado no §4º do art. 150, a Bahia assim procedeu ao editar o seu Código Tributário Estadual, aprovado pela Lei nº 3956/81, precisamente em seu art. 107-A, vê-se à toda evidência que o prazo para lançar tributos decai em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador e neste mesmo sentido o art. 965 do RICMS-BA.

Assim, disse que antes de examinar as correntes de pensamento existentes no STJ, divididas internamente quanto à fixação do marco inicial para cômputo do prazo decadencial, urge saber se a legislação estadual ou municipal fixa um outro prazo para efeito de decadência. No caso da Bahia, há um outro prazo, aplicando-se a ressalva contida na parte inicial do §4º do art. 150 do CTN, de modo que caem por terra todos os esforços do autuado em demonstrar que o lapso decadencial se computa a partir da ocorrência de cada fato gerador e não do exercício seguinte.

Pronuncia também que o Estado da Bahia exercitou, portanto, da faculdade oferecida pelo legislador do CTN, isto é, a de fixar um prazo diferente daquele contido na norma geral tributária. Esta questão precede a discussão jurisprudencial travada no âmbito do STJ, admissível somente quando na legislação do ente tributante inexiste um outro prazo para a contagem decadencial e que não se diga que a lei apontada pelo legislador do CTN forçosamente haveria de ser complementar. Primeiro porque o CTN nasceu como lei ordinária e ganhou ares de lei complementar porque com a CF/88 não haveria necessidade de se editar uma lei complementar se já havia diploma de normas gerais tributárias. Segundo porque desde a Constituição, por questões de técnica de elaboração legislativa, onde o legislador usou a expressão “lei”, quis que a matéria fosse disciplinada por lei ordinária, e onde o legislador usou a expressão “lei complementar”, desta forma a matéria seria pautada. Terceiro porque não faria sentido que o legislador complementar de normas gerais indicasse uma outra lei complementar para que a contagem do prazo decadencial nos tributos por homologação sofresse modificações; se o legislador complementar fosse o competente para dar uma contagem alternativa, que o fizesse no momento da confecção do CTN.

Afirma que de outro jeito, até se tolera que o constituinte tenha denominado apenas de “lei” um diploma cuja matéria seja objeto de lei complementar, conforme excepciona moderna orientação do STF. Mas o próprio legislador complementar nacional, tendo logo a oportunidade de regular a situação, deixar para outra lei complementar fazer isso, é, no mínimo, uma desatenção ao princípio da economia processual – aplicável ao processo de elaboração legislativa – e um grave desvio de técnica jurídica.

Por conseguinte, finalizou que agiu acertadamente ao incluir no lançamento, de ofício, irregularidades derivadas de fatos geradores a partir de 01/01/2005, toda ela ainda pendente de pagamento e de extinção do crédito tributário, que haveria equívoco, sim, se fossem incluídas pendências detectadas em 31/12/2004 para trás, estas, sim, irremediavelmente decaíram, assim, há de ser desprezada a arguição de decadência parcial.

No mérito, enfatizou que de fato a empresa possui dois estabelecimentos, um fabril, outro comercial, ambos visitados pela auditoria, embora a autuação tenha recaído sobre as operações praticadas pela unidade comercial e que, evidentemente, acabam por refletir na empresa como um todo e com a admissão do autuado de que a partir de 2008, passa a trabalhar com a estrat do Convênio. ICMS 45/99, no qual se qualificou na condição de substituto tributário toda vez que tiver de fazer remessas interestaduais, inclusive para a Bahia. Já para trás deste período, entretanto, alega o contribuinte que não trabalhava com marketing direto, efetuando as vendas interestaduais debaixo de outra estratégia comercial, vale dizer, simples compra e venda mercantil para ulterior revenda, sem envolvimento direto de revendedores “porta-a-porta” e, assegura que para esta época trabalhava apenas com mostruários, meras referências das peças de vestuário por ele produzido sem indicação dos preços, com o fito exclusivo de demonstração dos produtos para os seus clientes varejistas.

Disse que esta situação não atesta a prova dos autos, mas sim as seguintes:

1- PROVA Nº 10 (fls 130/133) demonstrou que antes de outubro de 2008 o autuado já trabalhava com marketing direto e operava com catálogos expositores das mercadorias com indicação dos respectivos preços, a saber: “a) *O Catálogo Nº 74 (fls 132) data do bimestre novembro/dezembro de 2007, (pág 116 do Catálogo) no qual na parte final consta formulário de pedido de compra a ser feito pelo revendedor “porta-a-porta”;* b) *O Catálogo Nº 77 (fls. 131) data do bimestre maio/junho de 2008 (ver campo de validade na capa e pág. 108 do Catálogo), no qual na parte final consta formulário de pedido de compra a ser feito pelo revendedor “porta-a-porta” e;* O Catálogo Nº 82 (fls 133) data do bimestre março/abril de 2009 (ver campo de validade na capa e pág. 108 do Catálogo), na parte final consta formulário de pedido de compra a ser feito pelo revendedor “porta-a-porta””. Evidência esta cabal que a empresa atuava e atua dentro do regime de marketing direto.

Notou ainda que se o Catálogo nº 74 é de novembro/dezembro de 2007 (anexado nos autos), o 75 é de janeiro/fevereiro de 2008, o 76 de abril/maio de 2008, o 77 de maio/junho de 2008 (anexado nos autos), o 78 de julho/agosto de 2008, o 79 de setembro/outubro de 2008, o 80 de novembro/dezembro de 2008, o 81 de janeiro/fevereiro de 2009, o 82 de março/abril de 2009 (anexado nos autos) e assim sucessivamente, até chegar ao último que chegou nas mãos dos autuantes, o de nº 94, agora anexado, com vigência para os próximos meses de março e abril de 2011.

E que como o Catálogo nº 77 se reporta ao bimestre novembro/dezembro de 2007, o de Nº 01 pode remontar a setenta e sete bimestres atrás, se considerarmos as edições anteriores com esta periodicidade, o que nos remete para o longínquo 1987 ou, quando nada, 1988... Ou, na melhor das hipóteses, se reduzirmos a periodicidade para mensal retroagiríamos no tempo em 76 meses, quase seis anos e meio, voltando para os idos de 2001.

Conclui que com edição bimestral ou mensal, isto é o que menos importa, o fato é que já em 2007 nada mais nada menos do que 76 (setenta e seis) catálogos idênticos aos presentes nos autos já tinham sido publicados e que, independente dos catálogos que exibem descrição, código e preço das mercadorias, outras comprovações sólidas e conclusivas foram apensadas.

2- PROVA Nº 06 (fls 110/114) evidencia haver o sistema de marketing direto bem antes de 2008, na medida em que: a) Na Ata de Reunião (fls 111/112) realizada entre os autuantes e a Srª Sueli Santana dos Santos, sócia da Guito Comércio e Serviços Ltda, esta trabalha com a autuada no marketing direto desde a época em que foi criada, pois após dizer que “...opera comercialmente dentro do sistema de marketing direto, repassando para fins de facilitação logística mercadorias recebidas da Via Blumenau Industria e Comércio Ltda”, afirma que “tal situação perdura” desde quando a “Guito Comércio” foi criada e; Na Folha de Dados Cadastrais emitida pelo sistema eletrônico da SEFAZ da Bahia (fls 113/114) está consignado que a “Guito Comércio” está incluída no Cadastro Fazendário desde 08/01/1996, portanto doze anos atrás da data alegada pela “Via Blumenau””.

3- PROVA Nº 07 (fls 115/119), evidencia haver o sistema de marketing direto bem antes de 2008, na medida em que na Ata de Reunião (fls 115/116) realizada entre os autuantes e a Srª Selmaria Dias Alcântara, dona de pessoa jurídica de mesmo nome, esta disse que trabalha com o autuado no marketing direto “... há mais de 6 anos”, ou seja, desde 2004.

4- PROVA Nº 11 (fls 134/258) exibe diversas Notas Fiscais de autoria da “Via Blumenau”, emitidas entre 20/4/2007 e 29/7/2009, nas quais se registrou uma grande quantidade e variedade de produtos acondicionados, em porções diminutas, em inúmeras caixas igualmente pequenas, o que denuncia serem tais mercadorias destinadas a revendedoras “porta-a-porta”. Por tais documentos se vê a prática do marketing direto desde 2007.

5- PROVA Nº 13 (fls 262/270) exibe em ata reunião realizada com a Sra Joseane Soares Lima, revendedora “porta-a-porta”, no qual afirmou de que esta travou relações comerciais com a “Via Blumenau” e trabalha com ela “...desde 1990” (fls. 263 e 269).

6- PROVA Nº 14 (fls 271/273) exibe em ata reunião realizada com a Sra Rosimeire da Cruz de Cerqueira, revendedora “porta-a-porta”, que também afirma de que esta travou relações comerciais com a “Via Blumenau” e trabalha com ela “...há mais de 06 anos” (fls 272).

7- PROVA Nº 17 (fls. 287/293) estampa a página oficial da empresa na Internet e lá está dito taxativamente, em seção chamada “**primeiros passos**”, que em 1994 se instalou numa pequena área de 200 m<sup>2</sup>, produzindo camisetas “... que eram comercializadas através de catálogos no sistema porta-a-porta” (sic.).

Registrhou, por último, que o relatório técnico de visita (Pova nº 01, fls. 76/77) elaborado pelos fiscais, no qual se constatou que a empresa possui duas unidades inteiramente independentes do ponto de vista das instalações, uma cuidando da fabricação de roupas, a unidade industrial, outra cuidando da sua comercialização, esta última incumbida de disparar as vendas via marketing direto, com isso, todos esses elementos retiram de credibilidade da defesa do autuado que, no afã de esconder a realidade a qualquer custo, não obstante invocar a verdade material, esqueceu-se que suas operações, praticadas dentro do marketing direto, deixaram rastros bem nítidos desde os primórdios da sua atividade negocial.

Contestaram ainda que os pontos defensivos, um a um, por mais descrédito que transmitam aos ilustres Julgadores, sendo importante ratificar que a questão a ser discutida neste processo é meramente temporal, pois o autuado reconheceu que passou a operar com marketing direto a partir de 2008. Logo, quanto ao fato de ser o contribuinte substituto tributário de 2008 até hoje, por força do Convênio ICMS 45/99, dúvidas não mais persistem, por outro lado, já se demonstrou de sobejo que a estratégia do marketing direto vem sendo adotada desde quando a empresa começou a dar seus primeiros passos, precisamente em 1994.

Na alegação do conjunto probatório coletados pela fiscalização, fls. 68/73, chama atenção os principais para as provas seguintes:

PROVA 1 - “Credenciamento concedido pelo fisco catarinense para que os auditores baianos pudessem visitar as instalações da empresa, nos moldes do Convênio ICMS 81/93 e que o Relatório Técnico de Visita, no qual se descreve todo o processo de comercialização”;

PROVA 2 - “Relatório Técnico de Visita à “Distribuidora Ebenezer”, por meio do qual se conclui que a relação jurídica existente entre o operador logístico distribuidor”;

PROVA 3 - A Ata de Reunião feita com os Sócios Secundino Bispo dos Santos, ocasião em que referido senhor garantiu que todos os operadores logísticos “distribuidores” relacionados com o autuado não passam de prestadores de serviços de intermediação logística e assessoramento e consultoria de marketing das revendedoras, agindo como facilitador das entregas das compras efetuadas por estas últimas, recebendo em função disto uma remuneração”;

PROVA 4 – “A Ata de Reunião feita com a Sócia Nairan Mota dos Santos, sócia da Cosmobel Comércio de Cosméticos Ltda., na qual ficou dito que, não obstante ser a empresa destinatária das notas fiscais emitidas pela Via Blumenau Indústria e Comercio Ltda., não passa de Prestadora de Serviços contratada por esta última, mera repassadora de mercadorias adquiridas pelas revendedoras sacoleiras que as revende para os consumidores finais, responsável pela captação daquelas e intermediação logística das transações comerciais de compra e venda”;

PROVA 5 – “O Processo Comercial do pedido de compra efetuado pelas revendedoras “porta-a-porta” - acompanhados dos respectivos avisos de despacho - , intermediado pela Cosmobel Comércio de Cosméticos Ltda, através do qual se conclui que é o revendedor “sacoleiro” quem compra os produtos”;

PROVA 6 – “A Ata de Reunião feita com a Srª Sueli Santana dos Santos, sócia da empresa Guito Comércio e Serviços Ltda, na qual ficou dito que, não obstante ser destinatária das notas fiscais”.

PROVA 7 – “A Ata de Reunião feita com a empresária Selmaria Dias Alcântara, na qual ficou assegurado ser ela uma prestadora de serviços e não uma revendedora das mercadorias fornecidas”;

PROVA 8 – “A Quesitação respondida pelo Sr. Francisco de Araújo Brito, sócio da Boa Esperança Distribuidora de Catálogos Ltda, um dos principais repassadores logísticos” e “O Aviso de Despacho em nome da Tatila Alves dos Santos, no qual se atesta que as mercadorias foram despachadas em favor da revendedora “sacoleira”, inclusive fazendo jus a pontos de premiação”;

PROVA 9 – “O Resumo de Faturamento para as revendedoras “porta-a-porta” intermediado logicamente pela Guito Comércio e Serviços Ltda., no qual se demonstra cabalmente que a venda se dá entre a Via Blumenau Indústria e Comercio Ltda e as Revendedoras”;

PROVA 10 – “Os Catálogos de exposição das mercadorias e dos preços sugeridos, a partir dos quais se conclui que é a revendedora “sacoleira” a verdadeira adquirente das mercadorias”;

PROVA 11 – “Um Jogo de Nota Fiscal mais Nota de Despacho mais Conhecimento de Transporte, no qual se demonstra que o faturamento é feito em pequenas quantidades de produtos acondicionadas em grandes quantidades de caixas, o que prenuncia serem destinados a pequenos revendedores “sacoleiros””;

PROVA 12 – “As Etiquetas, afixadas em caixa lacrada contendo as mercadorias, nas quais se verifica os dados do operador logístico distribuidor e da revendedora “sacoleira”, o primeiro encarregado de receber as mercadorias e repassá-las à revendedora “sacoleira””.

PROVAS 13 e 14 – “As Declarações da Revendedora “porta-a-porta” Joseane Soares Lima e Rosimeire da Cruz Cerqueira, a partir das quais se conclui que estas pessoas compram os produtos da Via Blumenau Ind e Com Ltda”;

PROVA 15 – “O Contrato de Credenciamento entre a Innova Marketing S/A e o repassador logístico “distribuidor” Guito Comércio e Serviços Ltda, no qual se demonstra cabalmente que este último age como prestador de serviços para a intermediação e distribuição logística das mercadorias vendidas pela Via Blumenau Indústria e Comércio Ltda e compradas pelas revendedoras autônomas, além de prestar também às revendedoras serviços de consultoria e assessoramento em estratégias comerciais”;

PROVA 16 – “As Fichas Cadastrais da “Via Blumenau” e da Innova Marketing S/A, a partir das quais se demonstra que ambas pertencem ao mesmo grupo econômico, a primeira cuidando da

comercialização dos produtos, a segunda cuidando de municiar o operador logístico distribuidor de informações, subsídios e elementos para que este possa prestar corretamente o serviço de entrega das caixas e de assessoramento das revendedoras”;

PROVAS 17 e 18 – “declarações da própria empresa autuada....” (Fonte: Página da Internet) que revela que “A Via Blumenau Indústria e Comércio Ltda reconhece que há anos atua nas vendas “porta-a-porta” através de catálogos de mercadorias e respectivos preços, isto é, marketing direto, sendo portanto responsável por substituição pelo ICMS devido nas operações subsequentes” e “Na Seção Notícias a própria Via Blumenau Indústria e Comércio Ltda., reforça que comercializa mercadorias via catálogos, portanto dentro do sistema de marketing direto”;

PROVAS 19 a 25 – Na Página na Internet da ABEVD, instituição que congrega as grandes empresas adeptas ao marketing direto (Natura, Avon etc.) e na qual a “Via Blumenau” é filiada, conclui que: “a) O sistema de marketing direto previsto na legislação tributária pressupõe a estratégia de vendas diretas praticadas “porta-a-porta”, mediante exibição dos catálogos, e envolve no início da cadeia de comercialização as empresas associadas à ABEVD – a Via Blumenau Ind e Com Ltda sendo uma delas -, os vendedores diretos, isto é, os pequenos revendedores, também chamados de “sacoleiros”, e os consumidores finais (SEÇÃO PRINCIPAL); b) O fato da Via Blumenau Industria e Comercio Ltda reconhecer ser empresa que atua com vendas diretas – até porque é filiada da ABEVD - a coloca como substituta tributária nos termos do Conv. ICMS 45/99 (SEÇÃO “Associados”); c) A ABEVD admoesta as suas associadas – entre elas a Via Blumenau – a responsabilidade por substituição tributária do ICMS que seria devido pelas “revendedoras” (SEÇÃO “Guia de Legislação”); d) A ABEVD afirma que a atividades de vendas diretas atinge uma gama diversificada de produtos (SEÇÃO “Histórico”); e) A Seção detalha as explicações a respeito das vendas diretas, também conhecidas como vendas “porta-a-porta” ou vendas via marketing direto, trazendo definições desta prática comercial e dos agentes econômicos envolvidos, a saber, as grandes empresas fornecedoras de mercadorias vendidas por intermédio de catálogos, designadamente a Via Blumenau Ind. e Com. Ltda., os pequenos revendedores, também denominados de autônomos ou “sacoleiros”, além dos consumidores finais. (SEÇÃO “Vendas Diretas: O que é?”); f) Mais uma vez a ABEVD define o sistema de vendas diretas, desta feita dando realce para as grandes empresas, entre elas a Via Blumenau Ind e Com Ltda, colocadas como um grande canal de distribuição com grande potencial de expansão geográfica. (SEÇÃO “Vendas Diretas: O que é? – Missão”); g) Esta Seção traz novamente a definição de revendedores, inclusive dentro do previsto no Conv. ICMS 45/99, aduzindo ainda que as grandes empresas – entre elas a Via Blumenau Ind e Com Ltda – pagam os impostos por elas, e, por isso mesmo, são fiscalizadas pelos Estados, num movimento típico da substituição tributária do ICMS. (SEÇÃO “Vendas Diretas: FAQ”)”.

O fisco sustenta que todos esses elementos são provas que deixou de ser mencionada na peça defensiva inicial, sendo bastante relevantes, no qual o autuado teve outro objetivo, não se prestaram a mostrar que o fluxo das mercadorias se dava sob a regência do marketing direto.

Na alegação de elementos de prova apresentado pelo autuado, diz que o autuado limitou-se a carrear aos autos evidências descabidas e desprovidas de força para elidir a exigência tributária, a começar pelo doc. 01, pois é condensado nas cópias dos RGs dos sócios e do Contrato Social, mero cumprimento formal para dar legitimidade à pessoa que assinou a defesa, logo, dispensa maiores comentários.

Já no doc. 02, firma entendimento que o autuado pouco congregou mostruários de mercadorias sem referência a preço, na tentativa de afiançar que a empresa não praticava marketing direto antes de 2008, mas ficou sobejamente demonstrado que muito antes disto o contribuinte já operava dentro da estratégia do marketing direto, cujas operações são objeto de substituição tributária de ICMS nas transações interestaduais, na forma do Convenio ICMS 45/99.

No doc. 03 firma volumosas fotocópias das guias nacionais de recolhimento estadual de ICMS – GNREs, tendo ao argumento de que, no período em que passou a trabalhar com marketing direto e dentro dos exercícios alcançados pela auditoria – 2008 até 2009 -, o imposto tinha sido recolhido

pelo repassador logístico, no qual teria que evitar o “*bis in idem*” e seria cabível uma espécie de “compensação”, sendo ele, o autuado implícito no pedido, no qual assume a imputação, pois alegou que se trata de “de milhares de guias de recolhimento”.

Assinalou ainda que o autuado faz alusão a um certo “DOC. 04”, a partir do qual são exibidas, por amostragem, notas fiscais de venda emitidas por parte de alguns repassadores logísticos, no entanto, disse que foi compulsado tal documento e, simplesmente, informa que não existe, não foi juntado, o que inviabiliza qualquer tipo de depuração. E, para evitar futuras argüições de cerceamento ao direito de defesa, sugeriu que ao órgão preparador que intime o sujeito passivo a providenciar tal documentação (04).

Pressupôs que até a empresa trazer a lume o tal “DOC. 04” contendo notas fiscais de venda dos repassadores logísticos, ainda assim, os ditos documentos merecem descrédito, pois em paralelo à intermediação logística, nada obstou que os citados repassadores exercessem atividade genuinamente comercial, inexiste a obrigação de se ter exclusividade naquela prestação de serviços, depois, é factível a tentativa do autuado de disfarçar o modo pelo qual se davam as operações, os repassadores logísticos emitissem uma ou outra nota fiscal de venda aqui e ali. Mas o engenho não resistiria perante um simples confronto do volume de mercadorias destinadas a eles com o volume de “vendas” materializado nas notas fiscais, a quantidade de entradas dos produtos seria infinitamente maior do que as suas saídas.

Informa ainda o importante mesmo é a grande quantidade de documentos que comprovam a relação jurídica existente entre o autuado e os repassadores logísticos, qual seja, de prestação de serviços, porquanto estes últimos cuidavam de repassar e facilitar a entrega das caixas lacradas das mercadorias para as “sacoleiras”, o que algo diferente disto deveria ser contraprova pelo autuado e nada foi feito neste sentido.

Voltando à alegação quanto à admissão que o contribuinte executa marketing direto (2008 e 2009) e pede compensação de valores, pelos recolhimentos que eram feitos posteriormente, em nome do repassador logístico, salienta a fiscalização que não há registro de que o autuado tenha feito os recolhimentos para a Bahia.

Quanto à alegação de que vem fazendo recolhimentos de imposto com receio de que as mercadorias sejam apreendidas pelos postos fazendários baianos e que caso não houvesse tais recolhimentos poderia apresentar futuras apreensões de suas mercadorias, tal argumentação jamais poderá frutificar, pois salientou que não há a rigor “*bis in idem*”, tal fenômeno só se verifica quando algo é exigido outra vez da mesma pessoa, quando esta já satisfez sua obrigação anteriormente, mesmo assim a empresa é o substituto tributário e na época dos fatos geradores alcançados pela auditoria, a responsabilidade do substituído só nasce quando se tornar impossível à satisfação da dívida por parte do substituto, a chamada responsabilidade supletiva.

Na análise das guias em anexo, os recolhimentos foram feitos pelos repassadores logísticos, meros prestadores de serviços encarregados de entregarem as caixas lacradas às revendedoras “porta-a-porta”, mediante pagamento de uma comissão, o que a rigor, para as operações objeto de marketing direto, ditos repassadores não são nem contribuintes de ICMS, de sorte que as quantias pagas não podem sequer ser consideradas como recolhimentos do referido imposto, nem em nome da economia e da racionalidade ditas importâncias poderiam ser “compensadas”, como disfarçadamente pleiteia o autuado, isto porque o instituto da compensação pressupõe que sujeitos ativo e passivo sejam ao mesmo tempo credor e devedor um do outro, de modo que as importâncias já pagas sejam compensadas até o limite do crédito, neste caso, a compensação só seria admissível se a Bahia e a empresa autuada fossem ao mesmo tempo devedora e credora uma da outra; acontece que inexiste um só pagamento em nome desta empresa, pelo que não há quantia alguma a compensar, mesmo porque, a compensação tributária é matéria de reserva legal, depende de lei específica autorizando tal procedimento, a teor do art. 170 do CTN, e ao que consta inexiste lei baiana neste sentido. A compensação não pode ser operada por iniciativa da autoridade administrativa, a seu bel prazer, mesmo que todos os pressupostos de fato estejam presentes na situação, embora mesmo que houvesse margem para a compensação, o que o

autuado pretende é ver no campo do direito público tributário a realização de uma espécie de compensação só admissível no direito privado.

Reproduziu a norma da não compensação no intuito de sustentar o seu raciocínio (art. 170, parágrafo único do CTN) e disse que os pressupostos de fato relembram e se mostram evidentes no caso dos autos, o desejo de autuado é “compensar” uma dívida tributária contraída por alguém, pelo imposto devido por substituição tributária, sendo que com valores pagos por uma terceira pessoa, ingressados no erário a título de ICMS, mas que na verdade representam importâncias recolhidas indevidamente e, se foram recolhidas indevidamente, não há que se falar em compensação, mas em direito a restituição, a ser reconhecido para os repassadores logísticos, o que tal pleito correria celeremente, sendo o bastante o fisco verificar a existência no erário dos valores pagos indevidamente. Logo, devolvidas as quantias, não haveria que se falar em recolhimento em duplicidade, muito menos de “*bis in idem*”.

Afirma que o Estado da Bahia não pode se apropriar de valores recolhidos por alguém no intuito de “compensar” com tributos lançados contra outra pessoa, sem haver previsão legal o feito, pois o procedimento correto está em exigir do autuado o valor cobrado na sua totalidade e inadmitir qualquer espécie de compensação com valores pagos por terceiros, ainda que haja autorização neste sentido, sendo devida, sim, a restituição a estes últimos através de processos administrativos específicos e individualizados. Cumpre trazendo a baila as lições doutrinárias dos pensadores Carlos Valder do Nascimento e Ricardo Lobo Torres, o que diz está em consonância às idéias apresentadas.

Passou para alegação da responsabilidade exclusiva dos “adquirentes”, no qual afirmou que é de que a responsabilidade pelo pagamento do imposto os “adquirentes”, mesmo sendo as operações de marketing direto, conquanto as normas do Convênio ICMS 45/99 não foram implementadas pela legislação tributária baiana, no qual também transcreveu decisão do Conselho Estadual de Fazenda – CONSEF. Nesta questão o fiscal assevera que o acordo interestadual autorizativo, haveria necessidade de suas regras serem implantadas na legislação tributária da Bahia para que adquirissem validade jurídica em seu território ou assim não se pode falar na Bahia em substituição tributária nas operações interestaduais de marketing direto porquanto para o mecanismo para ser aplicado precisaria haver a inserção das regras do Convênio ICMS 45/99 na ordem jurídica deste Estado, o que padece de qualquer fundamentação a linha defensiva, desde que a irregularidade descrita no Auto de Infração, ficou estampado no processo administrativo fiscal a base jurídico-tributária que deu azo à cobrança do imposto, isto é, as primeiras cláusulas do Convênio ICMS 45/99, combinadas com o art. 379 e parágrafos respectivos do Regulamento do ICMS da Bahia – RICMS-BA. Transcreve o convênio e o regulamento.

Logo, houve, sim, disciplina legal incontestável no sentido de ser obrigatória a retenção do tributo quando das remessas para a Bahia de mercadorias submetidas ao regime do marketing direto e o autuado faz a transcrição de decisão prolatada pelo CONSEF nos idos de 2000, se reportando evidentemente a fatos geradores ocorridos antes daquele ano, época em que o multicitado Convênio não havia sido implementado, como ainda, cita normas insculpidas no “caput” do art. 379 e §§ do RICMS baiano, implantadas através do Decreto nº 7691 (Alteração nº 13 do RICMS), produziram efeitos jurídicos no final de 1999, designadamente 04/11/99, de sorte que hoje não tem o menor cabimento a transcrição da ementa do CONSEF.

Salienta que a regra do art. 125 do RICMS/97, seguindo idêntica sorte, é em seu todo impertinente para a hipótese dos autos. No caso da substituição interestadual, a responsabilidade é do remetente, excluída a do adquirente, mesmo que destinada a contribuinte não-inscrito. Naquela época, anos de 1999 e 2000, quando ainda não valia a substituição para a Bahia, admitia-se a antecipação, mecanismo diferente da primeira, de modo que o imposto poderia ser cobrado na entrada da mercadoria em território baiano.

Deixa patente que, mesmo naquela época o art. 125 citado não dizia que a responsabilidade era do adquirente, de qualquer maneira a responsabilidade cairia sobre o contribuinte remetente e não sobre aquele, assim, concluiu que a concatenação exercitada na defesa só foi efetuada com o

intuito de confundir os ilustres Julgadores, tratando na mesma esteira institutos jurídicos inteiramente distintos, o que vale dizer que, na substituição e na antecipação tributárias.

Alega, ainda, quanto à inexistência de prévia fiscalização das operações subsequentes, diz que o autuado cometeu o absurdo de requerer a improcedência do Auto de Infração porque o Estado da Bahia, com seu aparato fiscalizatório deveria primeiro auditar as operações subsequentes ocorridas no território baiano, ou seja, condicionou à exigência do ICMS do substituto tributário se antes a exigência fosse feita para o substituído, numa clara inversão do mecanismo tributário.

Reitera que o substituído não possui responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, pelo menos até que se prove a insolvência do substituto, pois a lógica do instituto da substituição é em regra se cobrar de quem esteja no início da cadeia de produção e consumo todo o imposto devido nas operações subsequentes e que inexiste qualquer dispositivo de lei ou regulamentar, nacional ou estadual, que obrigue o sujeito ativo em auditar previamente os adquirentes sediados na Bahia, cobrá-los o tributo se devido, antes de promover qualquer ação fiscal no contribuinte situado em outra unidade da Federação, verdadeiro responsável pelo cumprimento da obrigação tributária.

Na insinuação do autuado “prioritariamente o fisco baiano audite quem não é”, em princípio, sujeito passivo do imposto, pois são muito comuns nas normas que mandam excluir a responsabilidade do substituído quanto ao ICMS devido por substituição tributária, salvo insolvência do substituto. O mesmo se pode dizer da regra que adverte estar encerrada a tributação nas operações seguintes quando aplicada à substituição tributária e fiscalizar por mera suposição quem não deve de direito o tributo significa ir de encontro ao princípio da eficiência administrativa, tão festejado entre os constitucionalistas brasileiros e de referência consagrada no “caput” do art. 37 da Carta de 1988.

Esclarece que o autuado queria se livrar da auditoria do Estado da Bahia, furtar-se às suas obrigações tributárias, quiçá na esperança de fazer valer aquele famoso ditado italiano “lontano del occhi, lontano dal cuore” (longe dos olhos, longe do coração), no entanto, a substituição tributária não significa mera atribuição como quer o autuado, pois trata-se de relação jurídica tributária estabelecida na lei, onde de um lado figura como sujeito ativo o Estado da Bahia, pessoa jurídica de direito público interno competente para instituir e cobrar o ICMS nas operações praticadas em seu território, inclusive por intermédio da substituição tributária, e do outro, o sujeito passivo, neste caso qualificado como substituto tributário, responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido por agentes econômicos posicionados mais a frente na cadeia, cujas operações de revenda iriam ocorrer em território baiano, o que não há absoluta certeza de que aqueles valores pagos pelos repassadores logísticos se referem às operações praticadas com a “Via Blumenau”. Ainda que o fossem, não há autorização legal para se fazer a compensação, até porque ditos repassadores não são contribuintes de ICMS e sim meros prestadores de serviços e no máximo estes últimos promoveram recolhimentos indevidos e portanto se tornaram titulares de créditos resgatados através da restituição.

No caso concreto, quem estaria se locupletando de um valor que não lhe pertence seria o autuado, ao querer que valores pagos por terceiros a título de imposto sejam compensados com uma dívida que apenas lhe cabe pagar. E não usar dinheiro alheio para amortecê-la, sendo assim uma compensação distorcida, em vez de acarretar economia processual, irá suscitar séria desestabilidade jurídica, a comprometer pessoas estranhas à relação havida entre os sujeitos ativo e passivo, é como se apropriasse de importâncias à revelia de seu titular, sem a sua autorização, desapropriando-as arbitrariamente do patrimônio de um particular para depois transferi-las para outrem sem qualquer causa justa? Isto sim provocaria instabilidade ao estado de direito.

Na solicitação da diligência, notou que o autuado tem o cuidado de não falar hora alguma de compensação, haja vista as amarras que este instituto possui e já apontadas anteriormente, mas apenas de “descontar” (sic.) da sua dívida os valores recolhidos nas etapas supervenientes, sendo esta reivindicação inusitada e bizarra.

Passa a apreciar a alegação de ilegalidade da regra de substituição tributária fixada no Convênio ICMS 45/99, ao analisar as afirmações disse que o art. 155, II da CF/88, apenas delimita o âmbito

material de incidência do ICMS, sobre o qual os Estados-membros deverão atuar com suas leis institutivas, ao passo que o §2º do mesmo dispositivo faz menção à não cumulatividade e à seletividade, embora a seletividade em nada auxilie no deslinde da presente questão e coube lembrar que tal instituto é apenas facultativo para o ICMS, ao passo que se torna obrigatório no tocante ao IPI, conforme consenso doutrinário e jurisprudencial já firmados.

Quanto à não-cumulatividade, não obstante este mecanismo seja usado com freqüência para o ICMS, há situações em que outros mecanismos igualmente constitucionais se mostram mais adequados e importantes, pois em referência isolada do §2º do art. 6º da LC 87/96 induz a erro o operador do direito. Lá apenas se diz que a substituição tributária dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços, como advertência de que a tributação antecipada não só recairá em mercadorias, núcleo principal do âmbito material de incidência do ICMS, aliás herdado do ICM, mas também poderá ser usada para bens na chamada diferença de alíquota e nos serviços, naqueles tributados pelo imposto estadual, assim, o que a LC 114/01 fez foi estender também a possibilidade de se utilizar o mecanismo da substituição tributária para os bens, exatamente se pensando no diferencial de alíquota.

Reportou outro lado, alegando que uma análise isolada do art. 6º referenciado autorizaria a substituição questionada. Veja-se que o seu “caput” credencia a lei estadual atribuir a contribuinte a condição de substituto, passando a ser responsável pelo pagamento do imposto devido em operações posteriores e que, no caso da Bahia, a Lei Estadual nº 7014/96 instituiu o ICMS em seu território. E no “caput” do art. 10 está determinado que nas operações das quais participem duas ou mais unidades Federativas, o implemento da substituição tributária necessitará de ajuste para este fim, celebrado entre os Estados-membros interessados.

Como não bastasse isto, propositadamente ou não, esqueceu-se a autuada da inteligência do art. 9º da multicitada lei complementar do ICMS, abaixo transcrito. Neste dispositivo, está dito que a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico, assinado pelos Estados interessados, de forma que aí serão fixadas as condições para que se opere a tributação antecipada, seja recaindo sobre uma determinada atividade econômica, seja recaindo sobre um tipo ou vários tipos de mercadorias, bens ou serviços, no entanto, é com base na autorização concedida pela própria LC 87/96 que surgiu o Convênio ICMS 45/99, acordo interestadual celebrado por todos os Estados-membros com o objetivo de promover a tributação antecipada das operações praticadas pelas revendedoras “porta-a-porta”.

Discorreu, ainda, dizendo que o instituto da substituição tributária foi concebido com o objetivo de garantir o tributo devido por sujeitos passivos numerosos e desprovidos de lastro patrimonial para honrarem suas dívidas. Inquestionável que o mecanismo constitui em instrumento viabilizador de arrecadação. Assim, o legislador poderá conferir a quem esteja no início da cadeia de produção e consumo a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes, conforme ensinamento de Roque Carrazza.

Afirma ainda que quem adota a estratégia comercial do marketing direto são agentes econômicos de porte, com espectro em todo o país, dotados de infra-estrutura suficiente para venderem mercadorias a pequenas revendedoras “porta-a-porta”, as chamadas “sacoleiras”, com a intermediação logística de terceiros ou não. Estas últimas, é óbvio, além de numerosas, constituem agentes econômicos desguarnecidos de fôlego patrimonial para acumularem dívidas tributárias, sendo este caso os autos, pois o conjunto probatório carreado nos autos demonstrou inequivocamente que a “Via Blumenau” adota a tática do marketing direto para fazer com que suas mercadorias alcancem um mercado pulverizado, porém rentável. E este mercado, do ponto de vista comercial, só poderá ser atingido através das pequenas revendedoras “porta-a-porta”, todas dispostas a comercializarem os produtos para os consumidores finais.

Assim, este exército de “sacoleiras”, a serviço dos grandes estrategistas de marketing direto, jamais seria auditado pelos fiscos estaduais, pelo menos com a eficiência administrativa imaginada pelo constituinte e suficiente para atender os propósitos de realização da justiça fiscal. Daí a necessidade de instalação do mecanismo da substituição tributária para o caso vertente.

Sem ela o interesse coletivo de promover judiciosamente a arrecadação de impostos jamais seria satisfeito.

Aduz que aqui na Bahia reside a racionalidade na adoção da tributação antecipada para a hipótese enfrentada nos autos. A substituição tributária só cabe onde há poucos agentes econômicos que possam fazer a retenção do imposto devido por muitos, quando estes praticarem suas operações de revenda ao consumidor final e a hipótese de incidência do ICMS não é a propriedade da mercadoria, mas a operação de circulação que a impulsiona para o consumo final, como bem lembrado pela Impugnante. A substituição tributária para a frente, ao cobrir operações de circulação prováveis e futuras, não pode encontrar restrições para este ou aquele tipo de mercadoria, como faz luz novamente Roque Carraza acompanhado de Edvaldo Brito.

Sustenta que não são os produtos têxteis que suscitam a tributação antecipada, mas o modo pelo qual estes são vendidos. Transacionar com pequenas revendedoras “porta-a-porta”, ambulantes “sacoleiras”, é completamente diferente de travar relações comerciais com varejistas regulares, constituídos como pessoas jurídicas e donos de patrimônio considerável, assim é que se detecta a grande diferença entre um mercado e outro, de modo que não se pode falar em isonomia de tratamento, vez que as empresas de marketing direto realizam suas operações debaixo de uma estratégia comercial inteiramente distinta daquela utilizada por um varejista normal, o que seria o mesmo que tratar isonomicamente uma empresa normal e uma cooperativa, só pelo fato de ambas exercerem a mesma atividade econômica. Aliás, no particular, já houve entendimento jurisprudencial pacificado quando empresas normais viram rejeitado seu desejo de usufruírem de mesmo prazo de parcelamento alargado para as cooperativas.

Quanto à última alegação do autuado - ilegalidade da exigência fundada no §1º do art. 379 do RICMS-BA – logo, afirma que o autuado não tem razão na indução de erro aos julgadores, pois o enquadramento da irregularidade se fez com base nas cláusulas primeira, segunda e terceira do Convênio ICMS 45/99, aliadas ao art. 379 e respectivos parágrafos do RICMS-BA.

Argumenta que não só se quer cobrar o tributo porque as mercadorias são destinadas para contribuinte inscrito, distribuidores de produtos a revendedoras “porta-a-porta,” até porque não é esta a realidade detectada na investigação fiscal, até porque sabemos que este dispositivo se tornou caduco com a alteração do §1º da cláusula primeira do Convênio ICMS 45/99.

Recordou novamente que as mercadorias eram vendidas para as pequenas revendedoras “porta-a-porta”, que recebiam as caixas lacradas por intermédio de um repassador logístico prestador de serviço e que não adianta as tentativas do autuado mascarar as operações de sorte a se esquivar de sua responsabilidade tributária. Todo o conjunto probatório edificado no processo evidencia justamente o contrário, conforme consta do esquema desenhado na parte inaugural destas informações fiscais.

Disse mais, que o repassador logístico que cuida da intermediação e entrega das mercadorias compradas pelas “sacoleiras” funcionam muito mais como representantes comerciais e agenciadores do que distribuidores, segundo preceituam a Lei do Representante Comercial e os arts. 710 e seguintes do Código Civil em vigor, na medida em que promovem a aproximação entre o vendedor, a “Via Blumenau”, e as adquirentes, as pequenas revendedoras “porta-a-porta”, agenciando pedidos de compra em favor da proponente e percebendo uma contraprestação pecuniária pelos negócios concluídos, no entanto, independentemente de ser ou não ser uma representação ou agência comercial, particularidade irrelevante para o deslinde do processo, pelo menos sob o prisma tributário, o fato é que os destinatários figurantes das notas fiscais emitidas pela autuada não eram contribuintes de ICMS e sim prestadores de serviços, que não agiam como distribuidores os destinatários das mercadorias enviadas pela “Via Blumenau”. Recorde-se sempre: aqueles se encarregavam de entregar as caixas lacradas para as “sacoleiras” e pelo serviço prestado recebiam uma remuneração.

E em referência ao doc. 04, afirma novamente inexistir tais documentos fiscais expedidos pelos clientes do impugnante, e disse que é possível até que, ao lado de sua intermediação logística, estes exercessem atividade genuinamente comercial, como também, fazer parte do estratagema

montado para esconder a realidade das operações, os repassadores logísticos emitissem uma ou outra nota fiscal de venda, como parte do contrato de credenciamento formalizado com o autuado. Consta também certidão, à fls. 3246, dando conta de que foi encaminhado via ECT todos os documentos apensados no lançamento e reaberto o prazo para apresentação da Defesa.

Informa que será impossível negar é que pela extensa produção probatória coletada na investigação fiscal, a relação jurídica que se estabelece entre a “Via Blumenau” e os seus “clientes” é de prestação de serviços, na modalidade de intermediação logística, pois se demonstrou à saciedade que estes últimos apenas se encarregam de repassar e facilitar a entrega das caixas lacradas das mercadorias para as “sacoleiras”. Na melhor das hipóteses prestavam algum assessoramento comercial para elas.

Pede pela Procedência do Auto de Infração.

Consta, às fls. 3246 dos autos, intimação para que o autuado seja novamente cientificado dos documentos anexados pelos autuantes, às fls. 08 a 349, bem como para juntar “DOC. 04”, mencionado na impugnação, à fl. 379, com reabertura do prazo de defesa em 30 dias, além de AR e certificado, às fls. 3246 e 3246-B, de que forem entregues ao autuado os aludidos documentos.

Em nova manifestação do autuado, fls. 3247/3285, ingressou as mesmas razões da inicial com algumas modificações. Na indicação feita pelos autuantes que como “inovar na motivação”, que centrou em supostas provas, as quais foram sonegadas da empresa na intimação da lavratura do Auto de Infração, tanto que por meio de despacho, foi novamente intimado a renovar no manifesto do autuado a respeito da documentação cujo conhecimento lhe fora sonegado.

Com a reabertura de prazo a efeito pela SEFAZ/BA, passa a demonstrar a nulidade dos autos, totalmente insubstancial. Nas preliminares de nulidades suscitadas - nulidade do despacho que concedeu novo prazo para renovação da impugnação -, novamente, chamou a atenção para a completa nulidade do despacho proferido que concedeu novo prazo para a renovação, pois representa desrespeito ao contraditório e à ampla defesa, em decorrência da sonegação de documentos e informações ao contribuinte, então, o procedimento processual correto seria a anulação por que não existe qualquer amparo legal que autorize a concessão de novo prazo para a renovação da impugnação, sendo que a defesa inicial deveria ter sido submetida a julgamento pelo órgão julgador competente. Já no caso do órgão prolator entender que houve qualquer irregularidade no auto de infração, tem a obrigação de proceder à imediata anulação do respectivo lançamento, determinando que lave nova autuação suprindo a deficiência da anterior.

Na alegação do Auto de Infração está desacompanhado de todos os termos lavrados na ação fiscal, citou os arts. 41 e 46, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, dizendo que não foram disponibilizadas cópias de todos os termos lavrados no curso da ação fiscal, apesar de o autuado ter recebido diversos Termos de Intimação para apresentação de documentos, sendo que nenhum desses documentos se fizeram acompanhar do Auto de Infração.

No Convênio ICMS 93/97 que diz que os trabalhos da fiscalização ao final, tem que ser lavrado Termo de Conclusão de fiscalização no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (Modelo 6), contudo, tal documento não foi disponibilizado, pois também serve de base ao lançamento, tanto que foi determinado a reabertura do prazo para manifestação do contribuinte a respeito dos documentos anexados pelos autuantes. Como também alega que não recebeu nenhuma cópia referente às provas mencionadas pela fiscalização representadas por documentos, termos e atas.

E afirma que a simples reabertura do prazo para defesa, não tem o condão de validar o vício formal originário que descumpriu os artigos citados que estão em acordos com o art. 18, II do RPAF. Transcreve julgado (DRJ Florianópolis, 1ª Turma, Acórdão nº 07-21553, de 15/10/2010) e concluir novamente pela nulidade devido ao não fornecimento de cópia de todos os Termos lavrados no curso do procedimento de fiscalização importa em preterição ao direito de defesa da impugnante.

Novamente, suscita cerceamento de defesa, devido à ausência de descrição fática da infração, cita outra vez o art. 5º, LV, art. 18, do RPAF e alega os mesmos argumentos. Na outra preliminar nulidade referente ao material do Auto de Infração em decorrência da inovação na descrição fática da infração, no qual diz que a fiscalização não traz nenhuma descrição e altera o critério jurídico do lançamento ao pretender defender nova tese no sentido de que “os destinatários que aparecem nas notas fiscais emitidas pelo autuado – supostos adquirentes das mercadorias e assim qualificados em contrato de credenciamento como forma de burla à legislação tributária – não passam de meros repassadores logísticos, prestadores de serviços, portanto, encarregados apenas de concentrar, facilitar e entregar as mercadorias compradas pelas “sacoleiras””.

Diz que a empresa de fato efetua a venda diretamente para “revendedores porta-a-porta”, razão pela qual estaria sujeita à regra do Convênio ICMS 45/99, o que absolutamente não condiz com todo o elemento probatório constante dos autos, ocorrendo que toda essa construção teórica desenvolvida nas informações fiscais é nova, sem que tenha sido sequer ventilado tal descrição fática no bojo do lançamento, em manifesto menosprezo ao contraditório e à ampla defesa, o que por si só evidencia a nulidade material do lançamento à luz do art. 146 do CTN e doutrina de Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 12ª edição, Malheiros, 1997, p. 123).

Contudo, após a inicial, demonstrou a insubsistência do lançamento por conta da ausência de previsão legal na condição de substituto tributário, eis que não destina mercadoria a revendedores que realizam vendas porta-a-porta (sacoleiras) – *a fiscalização inovou e construiu toda uma tese que não corresponde à realidade*, no sentido de tentar validar o lançamento.

Prossegue com as preliminares da nulidade por ausência de indicação do dispositivo legal infringido, por ausência de assinatura do representante legal do autuado e ausência de lavratura do termo início de fiscalização, transcreveu os mesmos artigos, parágrafos, incisos e alíneas (arts. 129, § 1º, do CTB, 5º, C.F/88, 28, incisos VI e VII, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, Convênio ICMS 93/97), ensinamentos, lições (Roque Antonio Carrazza), doutrinas e teses (PINHO, Ruy Rebello. *Instituições de Direito Público e Privado*. São Paulo: Atlas, 1993, p. 41) para justificar a notificação fiscal é viciada e formalmente nula posto não preencheu os requisitos exigidos pela legislação estadual, eis que se fundamenta em normas regulamentares e administrativas que, quando muito se dirigem ao fisco, mas não são idôneas a obrigar o contribuinte ao pagamento de tributos, como também não preenche a formalidade essencial, ou seja, por não conter a assinatura do autuado ou de seu representante fiscal, nem tampouco lavraram o termo de início de fiscalização no respectivo livro Registro de Utilização de Documentos fiscais e Termos de Ocorrências (Modelo 6), indo em contrariedade as regras estabelecidas no próprio regulamento que norteia os atos e procedimentos administrativos de fiscalização tributária.

Na decadência, também suscita os mesmos argumentos de que a notificação fiscal foi científica na data de 09/12/2010, mas as supostas infrações apontadas pela autoridade fiscal remontam desde a competência de 31/01/2005, sendo assim, é decaído o direito do Estado da Bahia de constituir créditos de ICMS relativos às competências que antecederem 5 anos da data da emissão da notificação. Cita art. 150, §§ 1º e 4º do CTN, ensinamentos de Roque Antonio Carrazza (ICMS. 5 ed. São Paulo : Malheiros, 1999, p. 333).

Passa a adentrar no mérito do Auto de Infração, dizendo que nas atividades desenvolvidas pela a empresa, o autuado em nenhum momento admitiu que a partir de 2008 passou a trabalhar com *marketing direto*, nem tampouco reconheceu que passou a ser regida pelas regras do Convênio ICMS 45/99, tanto que contesta à exaustão a total inaplicabilidade do aludido convênio nas operações realizadas pela empresa no Estado da Bahia, no período fiscalizado (2005 a 01/2010) e acredita que deixou claro que a empresa é uma indústria têxtil e que seus clientes foram pessoas jurídicas localizadas em outros Estados que tem o objetivo de revender (comercializar) as roupas produzidas.

Admite ainda que a empresa também sempre vendeu à pessoas físicas (consumidores finais), mediante reembolso postal, conforme bem demonstram os contratos firmados entre a impugnante e os Correios e, diz, outra vez, que modificou o seu sistema de vendas, passando a

utilizar catálogos anuais, com a indicação de preço sugerido de venda, pelo fato de que seus clientes (pessoas jurídicas inscritas), no Estado da Bahia, passaram a revender também a ambulantes ou sacoleiras e disse que deixa claro mais uma vez que a responsabilidade tributária é exclusiva da pessoa jurídica adquirente localizada no Estado da Bahia a teor do disposto no art. 125, II, “a” do RICMS/97.

Esclarece também que sempre pautou suas atividades pelo estrito cumprimento da legislação tributária, solicitou e obteve, a partir de 08/2010, o deferimento do Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS/BA), na condição de substituto tributário, com o nº de inscrição 89.496.860, desde quando vem também recolhendo o ICMS à Bahia na condição de substituta tributária, tal como determinado no *caput* da cláusula primeira do Convênio ICMS 45/99, passando a vender, apenas a partir de 08/2010, diretamente para “sacoleiras” (revendedoras porta-a-porta).

Afirma que possui atividade muito complexa atuando em várias frentes de venda, além de possuir atividade comercial em praticamente todos os Estados Brasileiros, o que pode ter acarretado o equívoco das conclusões alcançadas pela fiscalização, pois as mercadorias comercializadas são vendidas de várias formas; vende para consumidores finais (mediante reembolso postal), vende para pessoas jurídicas (que comercializam seus produtos - caso dos presentes autos), e, em alguns casos, vende também diretamente para revendedores porta-a-porta (sacoleiras), assim, cumpre rigorosamente o disposto no *caput* da cláusula primeira do Convênio ICMS 45/99, recolhendo o ICMS por substituição tributária, apesar de não estar convencida da legalidade do referido convênio.

Chamou atenção para o fato de que, no período fiscalizado (2005 a 01/2010) – conforme demonstra as CFOPs das operações indicadas no próprio SINTEGRA – vendeu apenas para consumidores finais, mediante reembolso postal (o que nem sequer foi questionado pela fiscalização), e também vendeu para seus clientes pessoas jurídicas, ou seja, “atravessadores” que comercializam e revendem os produtos da Via Blumenau e de tantas outras empresas que utilizam catálogo.

Na questão da insubsistência que tese fiscal sustenta na informação fiscal, contesta as provas 1 a 25:

PROVA 1 – a fiscalização concluiu erroneamente o teor do relatório, o que não está amparada pela documentação, razão pela qual não possui credibilidade, pois ressalta que a única relação comercial que existiu, no Estado da Bahia, foi entre a Via Blumenau e as pessoas jurídicas que adquirem seus produtos localizados no Estado da Bahia e, ao contrário do que faz crer o fisco, não possui nenhuma relação comercial com “sacoleiras”, também aduz que a forma como as caixas são lacradas e identificadas atende à critérios definidos pelo próprio cliente, que exige a separação dos produtos. Por isso, a forma como as mercadorias são embaladas ou como as caixas são etiquetadas nada comprovam que a venda não seja feita ao destinatário indicado na nota fiscal. Indica apenas que a autuada atende as exigências de seus clientes.

PROVA 2 – afirma que as conclusões alcançadas neste relatório são unilaterais, razão pela qual não possuem validade probatória, pois não correspondem com a realidade, devidamente comprovada pela documentação (prova) carreada aos autos e de acordo com os comprovantes de recolhimento de ICMS antecipação parcial (DAE já anexados), documentação essa aleatoriamente obtida pelo autuado, se percebe que a empresa Distribuidora EBENEZER – Heloy Com. Varejista de Artigos Ltda. recolhe ICMS, portanto é contribuinte do referido tributo estadual, além de possuir a Inscrição Estadual nº 68.881.355-ME, assim, não se trata de prestadora de serviços, mas sim de comércio, ou seja, compra e revende mercadorias, estando em conformidade com cláusula segunda do contrato social da referida pessoa jurídica. Apresentou algumas notas fiscais de devoluções emitidas pela empresa EBENEZER – Heloy Com. Varejista de Artigos Ltda. (documentos já anexados – contra-prova nº 02 e 03), as quais demonstram que a devolução das mercadorias adquiridas da empresa autuada é feita pela própria EBENEZER, bem como comprovantes de pagamentos conforme bem evidenciam os relatórios bancários, tendo todas elas devidamente registradas no SINTEGRA.

PROVA 3 – disse que foi comprovado que a empresa Ebenezer empresa dedicada ao comércio, contribuinte inclusive de ICMS e, portanto, não há falar em prestação de serviços, citou a leitura da Ata de Reunião (fl. 82 dos autos) e afirma que essas simples informações derrubam por completo a criação fiscal.

PROVA 4 – como foi sustentado pela fiscalização nas provas anteriores, de que tais empresas são meras prestadoras de serviços, no qual não prospera, pois nesta prova a empresa COSMOBEL COMÉRCIO DE COSMÉTICOS LTDA, não pode ser considerada uma prestadora de serviços se a sua própria denominação social, por ter Atividade Econômica Principal (CNAE nº 4772500) é a de **comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal**, conforme consta na sua própria ficha cadastral, documento amealhado pela fiscalização à fl. 87 dos autos.

PROVA 5 – disse que remeteu aos Ilustres Julgadores para todas as considerações feitas até agora, bem como todos os documentos apresentados e constantes dos autos (Notas Fiscais de Venda, Notas Fiscais de Devolução, Duplicatas, Comprovantes de pagamentos feitos pelos adquirentes etc.), que atestam definitivamente que quem adquire os produtos da Via Blumenau são os efetivos destinatários das mercadorias indicados nas notas fiscais de venda, no entanto, realizam ato típico de comércio, recrutam e angariam revendedores, recebem pedidos de seus clientes e compram mercadorias de várias empresas que possuem mostruário dos seus produtos em catálogo (dentre elas a autuada), com a finalidade de obter LUCRO, sento isso é comércio, e não prestação de serviços.

PROVA 6 – sustenta que a conclusão do fisco não prospera porque às provas documentais dos autos, a começar pelo reconhecimento da própria fiscalização de que a **empresa Guito Comércio e Serviços Ltda.** é efetivamente a destinatária das notas fiscais de venda emitidas pelo autuado, o que não é correto querer enquadrá-la como prestadora de serviços apenas e tão-somente para validar o Auto de Infração, ora, se a atividade econômica principal da referida empresa é o comércio, como foi declarado em documento público e oficial, então, não há como admitir a tese da fiscalização de que simplesmente presta serviços, se é destinatária de nota fiscal de venda, e tem como atividade principal o comércio, logo, adquire para revenda e não para prestar serviço e nas Declarações Simplificadas (SIMPLES) apresentadas pela tal empresa à Receita Federal do Brasil, consta que é contribuinte do ICMS e, ainda, que não é contribuinte do ISS, assim, a empresa não presta serviço nenhum e, em nenhum momento, o representante legal presta serviços para a empresa impugnante, o que não tem suporte nem sequer na referida ata de reunião, conforme demonstram as duplicatas aleatoriamente já anexadas que é um título de crédito executivo, emitido contra a pessoa jurídica adquirente – para pagamento da mercadoria recebida.

PROVA 7 – disse que já foi esclarecido a questão dos meros efetivos destinatários das mercadorias são prestadores de serviços e que todos os documentos estão anexados pela empresa o código e descrição da sua atividade econômica principal (CNAE).

PROVA 8 – novamente a mesma afirmação da prova anterior, que já fora esclarecido, ressaltou que: “(a) a resposta aos quesitos devem ser escritas de próprio punho e não por meio de computador, a fim de se evitar manipulação de informações; (b) o documento em questão nem sequer está datado; e finalmente (c) o depoente é parte diretamente interessada em atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS à empresa autuada, a fim de afastar a responsabilidade que é exclusivamente sua pelo recolhimento do ICMS por substituição tributária”, assim, a fragilidade da prova em questão é demonstrada a partir do próprio CNAE da empresa em questão e ainda na própria ficha cadastral daquela empresa que a previsão de vendas da empresa é de R\$ 161.000,00 e a previsão de compras é de R\$ 80.000,00, com lucro de metade desse valor, então não há como dotar de qualquer validade a suposta prova apresentada pela fiscalização.

PROVA 9 – na questão do suposto resumo de faturamento, o qual demonstraria que a venda se dá entre a Via Blumenau e as revendedoras porta-a-porta, figurando a empresa Guito Comércio Ltda., como mero prestador de serviços, alega que novamente o fisco concluiu erroneamente,

pois já foi demonstrado nas peças anteriores que vendeu produtos exclusivamente para a empresa Guito Comércio Ltda.

PROVA 10 – neste quesito esclareceu que a empresa impugnante sempre trabalhou com catálogos, desde a sua criação, e isso nem poderia ser diferente por se tratar de uma indústria têxtil, que contém pedido de compra, ao final, na medida em que a empresa também vende diretamente à consumidores finais, mediante reembolso postal, como bem evidencia o contrato firmado com os correios e na forma do Convênio ICMS 45/99, contudo, assevera que não efetuou venda para “sacoleira” no Estado da Bahia, ao menos não no período fiscalizado (2005 a 01/2010), razão pela qual, não pode ser considerada responsável tributária por substituição por total ausência de previsão legal.

PROVA 11 – reitera aos ilustres julgadores que as próprias notas fiscais relacionadas pela fiscalização indicam que o destinatário dos produtos vendidos são, todos, pessoas jurídicas, comprovando que o autuado vende seus produtos para pessoas jurídicas localizadas no Estado da Bahia, e não vende diretamente para “sacoleiras”, conforme comprova, novamente, com as duplicatas e comprovantes de liquidação dos títulos de crédito, emitidos por bancos em anexos, que demonstram cabalmente que é o próprio destinatário das mercadorias quem adquiriu as mercadorias para revenda, sendo, inclusive, o único responsável pelo pagamento e, que a quantidade de caixas não guarda nenhuma relação, pois as mercadorias comercializadas ocupam volume, não podendo acondicionar tudo em uma única caixa por ser produtos diferentes (vidros, cerâmicas etc.).

PROVA 12 – assevera que as etiquetas não provam coisa alguma, a não ser o fato de que é verdadeira a afirmação prestada pela empresa autuada, no sentido de que, a partir de 2008, teve de modificar a sua sistemática de venda pelo fato de que os seus clientes (pessoas jurídicas) passaram a revender seus produtos para “sacoleiras” e que separa os pedidos que lhe são feitos conforme exigido pelos seus próprios clientes.

PROVAS 13 e 14 – firma entendimento pela ilegalidade destas provas pelo simples fato de que se tratam de supostos depoimentos de pessoas diferentes (Sras. Joseane Soares Lima e Rosimeire da Cruz de Cerqueira), cuja redação se repete em ambas as leituras. Portanto, o que se evidencia é que a empresa não possui nenhuma relação comercial com as “sacoleiras” ou as ditas revendedores “porta-a-porta”, tanto que elas efetuam o pagamento dos pedidos diretamente nos chamados Pontos-de-Venda, que são os estabelecimentos dos adquirentes dos produtos da Via Blumenau.

PROVA 15 - destacou que a referida empresa Inova Marketing S/A não tem nenhuma relação com a descrição fática da infração, pois tem objeto social absolutamente distinto da empresa autuada, sendo que se ocupa de prestação de serviços e esclarece que esta empresa prestadora de serviços, ou seja, presta serviços de orientação e estratégia de vendas para os clientes da empresa Via Blumenau, orientando e assessorando sobre estratégias e técnicas de vendas, a fim de incrementarem seus resultados.

PROVA 16 - chama a atenção para o equívoco cometido pela fiscalização ao afirmar que o Sr. Júlio Hiromiti Fukakusa figuraria como sócio da empresa Via Blumenau, o que afirma não ser, mas reafirma está correta a assertiva de que a empresa comercializa produtos, além de também fabricar parte deles.

PROVAS 17 e 18 – aduz que as informações disponibilizadas pelo autuado na Internet não servem de prova alguma a amparar a tese da fiscalização de que a Via Blumenau venderam seus produtos para “sacoleiras” ao Estado da Bahia, no período fiscalizado (2005 a 01/2010), estas informações revelam justamente que, como qualquer indústria têxtil, utiliza catálogos para exibição e venda de produtos, sendo um “canal de vendas porta a porta” ou “sistema porta-a-porta”, a que se refere o texto extraído da internet, refere-se às vendas feitas para consumidores finais, pelo sistema de reembolso postal, o que sempre foi um sucesso de vendas, conforme demonstram os vários contratos firmados com o Correio, tanto que tal sucesso eletrônico através do canal de vendas porta-a-porta, levou a empresa a ingressar também no comércio eletrônico, a tal ponto

que, em 2009, criou-se a loja eletrônica [www.viablushop.com.br](http://www.viablushop.com.br). Acrescentou ainda que vende diretamente para revendedoras porta-a-porta (sacoleiras), nos Estados em que está cadastrada como substituta tributária ou que possui convênio (como é o caso de Alagoas, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul, conforme convênios já juntados), assim cumpre as obrigações fiscais corretamente: “1) nas vendas que realiza para “sacoleiras”, nos estados que possui cadastro ou convênio de substituta tributária, recolhe o ICMS devido por substituição; 2) nas vendas que realiza para consumidores finais, recolhe o ICMS devido ao Estado de Santa Catarina; e 3) nas vendas para pessoas jurídicas (como é o caso dos autos), efetua igualmente o recolhimento do ICMS ao Estado de Santa Catarina”.

PROVAS 19 a 20 – esclareceu que os documentos em questão nada provam em favor da tese da fiscalização, ou seja, são absolutamente irrelevantes para a errônea conclusão de que a empresa vendeu produtos para “sacoleiras”, no Estado da Bahia, no período fiscalizado (2005 a 01/2010), também como já ressaltou tem vendido diretamente para revendedores porta-a-porta, nos Estados em que possui convênio, além de vender para consumidores finais (por reembolso postal), o que justifica plenamente a sua filiação à referida associação e que ficou apenas 01 ano filiada à referida associação, no período compreendido entre 12/2009 a 12/2010.

No mérito da questão da antecipação, alega que em nenhum momento, a empresa autuada requereu a compensação de valores, simplesmente apresentou todas as GNREs, recolhidas pelos seus clientes, a fim de comprovar que o ICMS devido nas etapas subsequentes (exigido pela fiscalização) já havia sido pago e não pode admitir, portanto, que o Estado pretenda cobrar tais valores em duplicidade, o que representaria verdadeiro *bis in idem*, além de enriquecimento ilícito.

Na vertente da responsabilidade exclusiva dos adquirentes, sustenta o mesmo argumento de que não merece prosperar o Auto de Infração, sob o fundamento de que o autuado não teria efetuado a retenção do ICMS mediante substituição tributária, eis que no caso a responsabilidade pelo recolhimento do tributo é exclusiva do adquirente da mercadoria porque é comprovado e demonstrado, à sociedade, que a empresa vendeu seus produtos para pessoas jurídicas inscritas como contribuinte no Estado da Bahia, que por sua vez comercializam ou revendem para revendedores porta-a-porta (sacoleiras ou autônomos), tem-se então que os destinatários indicados na nota fiscal emitida são os únicos responsáveis pelo recolhimento do ICMS por substituição tributária, à luz da expressa redação do *caput* do art. 379 do RICMS/BA. Transcreve o art. 125, II, “a” do RICMS/97, julgado e voto da 2ª CJF do CONSEF (CONSEF, 2ª Câmara, Processo n. 08647194/99, Julg. em 23/08/2000), como também citou o Convênio ICMS 45/97.

Na arguição de prévia fiscalização das operações subsequentes, pronunciou que por ter a empresa juntado aos presentes autos mais de 3.000 páginas de comprovantes de arrecadação de ICMS (por antecipação), que foram feitos - mediante GNRE ao Estado da Bahia - pelas pessoas jurídicas destinatárias das mercadorias, não se pode admitir como válido o Auto de Infração objeto da presente impugnação justamente por não ter sequer havido qualquer fiscalização, representada pela apuração e/ou verificação prévia quanto ao regular recolhimento do ICMS devido nas etapas subsequentes, junto aos estabelecimentos que comercializaram as mercadorias adquiridas da impugnante. Cita novamente ensinamentos do tributarista italiano Enrico de Mita.

Quanto à alegação da ilegalidade da regra de substituição tributária no Convênio ICMS 45/99, no qual firma entender que figurou ofensidade à legislação federal de regência do ICMS como também à própria racionalidade do referido tributo estadual. Vota a transcrever o art. 155 II e § 2º da Constituição Federal que é regra matriz de incidência da materialidade do tributo, também cita palavras de Aroldo Gomes de Mattos, como transcreve a redação do disposto no art. 6º, § 2º, da Lei Complementar nº 87/96 e destaca “*o Convênio ICMS 45/99 extrapolou a bitola legalmente estabelecida ao fixar regra de responsabilidade que não leva em consideração a mercadoria ou o bem, mas sim a atividade econômica desenvolvida*”.

Na ilegalidade da exigência fundada no § 1º do art. 379 do RICMS-BA, diz que o Convênio ICMS 45/99 não se aplica às operações realizadas pela empresa impugnante, eis que, no caso concreto,

consoante se depreende das próprias planilhas de vendas de mercadorias que acompanha o presente Auto de Infração, todas as vendas realizadas pela impugnante foram feitas à Pessoas Jurídicas, todas contribuintes devidamente cadastrados no Estado da Bahia. Transcreve novamente o organograma do procedimento de trabalho da empresa.

Argui que após 31/03/2006, diante da alteração promovida pelo Convênio ICMS 06/06, deixou de existir a autorização para atribuir ao remetente da mercadoria a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS quando o adquirente da mercadoria revenda ou distribua a outro contribuinte e que apenas nas saídas interestaduais de mercadorias destinadas a revendedores (contribuinte inscrito ou não) que efetuam a venda porta-a-porta, a consumidor final, é que há autorização para atribuir ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento antecipado do ICMS devido nas operações subsequentes, com isso institui que a regra estabelecida no art. 379, § 1º do RICMS do Estado da Bahia não mais possui o amparo do Convênio ICMS 45/99, razão pela qual não pode ser aplicável, pelo menos desde 31/03/2006, a partir de quando foi modificada a redação da Cláusula primeira, § 1º do aludido Convênio.

Nota ainda que a própria fiscalização confessa e reconhece que não poderia exigir ICMS, com base no Convênio ICMS 45/99, na hipótese em que as mercadorias são destinadas a distribuidores de produtos a revendedores porta-a-porta, por ausência de previsão legal, uma vez que o § 1º da cláusula primeira do Convênio citado se encontra revogada desde o ano de 2006, assim, restou definitivamente comprovado que a empresa autuada, no período fiscalizado, não vendeu mercadoria para “sacoleiras” ou “revendedoras porta-a-porta”, não se aplicando, portanto, a regra do Protocolo ICMS 45/99.

Requer pelo cancelamento do Auto de Infração e sua improcedência, também que se realize diligência a produção de todos os meios de prova.

Em nova informação dos autuantes, de fls. 3425/3589, disse que o contribuinte tomou ciência em 09/12/2010 (fls. 352), que dentro do prazo regulamentar adveio, percebeu que elas vieram acompanhadas de documentos e, diligentemente, em 05/4/2011 (fls. 3239) renotificou o autuado para se manifestar, oportunidade em que foram anexados documentos sem relação direta com o mérito da questão.

Não satisfeito ainda com as providências tomadas até então e preocupado com a preservação do contraditório e da ampla defesa, o órgão preparador sabiamente reabriu o trintídio para nova impugnação e intimação do despacho de fls. 3245, no qual franqueou-se a possibilidade de pronunciamento dos documentos juntados com o auto de infração e as informações fiscais, além de ter sido permitida a juntada do documento mencionado na primeira impugnação.

Em função disto, veio em 06/6/2011 uma segunda manifestação, sobre a qual os Autuantes estão a se manifestar por meio desta petição. Note-se que no processo consta também certidão dando conta de que foi encaminhado via ECT todos os documentos apensados no lançamento e reaberto o prazo para apresentação da Defesa.

Está é a situação de momento do PAF, dentro da qual se manejam as presentes informações fiscais.

Pelo relato destes eventos processuais, aduza-se que por três vezes a autuada teve por tempo considerável a chance de contestar os termos e os elementos probatórios que deram suporte ao lançamento. Inexistem dúvidas de que foi garantido ao contribuinte o exame meticoloso das provas, o pleno exercício do contraditório, a fluência da defesa ampla e consistente. Tanto assim foi que por duas vezes o sujeito passivo se manifestou em petições extensas, em dezenas de páginas, nas quais se constata que as provas produzidas pró-lançamento foram analisadas livremente, embora sem qualquer força que as desqualificasse.

Tal cenário processual, por conseguinte, demonstra o despropósito das preliminares levantadas pelo autuado, rebatidas logo adiante, sobretudo aquelas que alegam inovação na descrição fática das irregularidades, falta de acusação do dispositivo legal violado e auto de infração desacompanhado dos termos lavrados na ação fiscal.

Quanto às preliminares de nulidade, não acolheu quanto: ausência de indicação do dispositivo legal infringido; ausência de assinatura do representante legal do autuado; auto de infração desacompanhado de todos os termos lavrados na ação fiscal; ausência de descrição fática circunstanciada da infração e decadência parcial do crédito tributário, no qual citou, transcreveu e reproduziu peças delineantes (lições, ensinamentos, teses e outras) como: arts. 129, 127-A, 131 127, II, c/c o §1º, III, 123-A, ambos do COTEB, c/c o arts. 28, VII, 108, 26, III, 41, 46, do RPAF-BA, arts. 107-A, 379 e 965 do RICMS-BA, arts. 146 150, §4º da CF/88, art. 173, I, do CTN, Convênios ICMS 81/93, 93/97 e 45/99, como também julgados do STJ (REsp 973189-MG e AgRg no Ag de Instrumento 756159-RS).

No mérito sustentou que o lançamento está devidamente regular com a legislação revestidos de todos os requisitos formais conforme:

*1. Reveste-se o Auto de Infração de todos os requisitos formais exigidos pela legislação tributária, de sorte que são impertinentes todas as preliminares de nulidade levantadas na impugnação, apresentadas transversalmente sem a análise completa das regras disciplinadoras da matéria, consoante será demonstrado a seguir.*

*2. A investigação fiscal não se limitou a fazer simples auditoria nos papéis e registros eletrônicos usuais produzidos ou transmitidos pela “Via Blumenau”. A bem da verdade, os autuantes se preocuparam em entender com profundidade todo o funcionamento da cadeia de produção e consumo, realizando vistorias nos agentes econômicos nela envolvidos, a começar pelas instalações da própria autuada, passando pela visita dos estabelecimentos dos supostos destinatários assinalados nas notas fiscais emitidas pela autuada, meros repassadores logísticos das mercadorias para pequenas revendedoras, no jargão apelidadas de “sacoleiras”, as verdadeiras adquirentes das mercadorias, e ouvindo estas últimas para saber de que modo ditas mercadorias chegavam ao consumidor final. Não bastasse isso, muitos outros elementos de prova foram colhidos, a exemplo dos dados cadastrais das receitas federal e estaduais, páginas oficiais da Internet, atas de reuniões com os agentes econômicos, fluxo comercial dos pedidos de compra, catálogos de apresentação dos produtos com preços sugeridos, contratos celebrados entre a autuada e o repassador logístico, oriundos de diversas fontes. Apesar de já demonstradas e explicadas à exaustão no PAF, também será reservado um espaço nesta peça para que cada prova seja reexaminada e explicitada a sua força probante.*

*Todo este conjunto probatório serviu, serve e servirá para revelar que a cadeia de produção e consumo analisada se caracteriza pela estratégia comercial de marketing direto, cujas operações são alcançadas pela substituição tributária a partir das remessas promovidas pela autuada, sendo que os agentes econômicos participantes cumprem o seguinte papel:*

*2.1- A “Via Blumenau” age como remetente das mercadorias nas operações interestaduais destinadas para a Bahia, marco inicial de execução do marketing direto, figurando como os reais compradores pequenas revendedoras – as denominadas “sacoleiras” - encarregadas de comercializá-las porta a porta para o consumidor final.*

*2.2- Os destinatários que aparecem nas notas fiscais emitidas pela autuada - supostos adquirentes das mercadorias e assim qualificados em contrato de credenciamento como forma de burla à legislação tributária - não passam de meros repassadores logísticos, prestadores de serviços portanto, encarregados apenas de concentrar, facilitar e entregar as mercadorias compradas pelas “sacoleiras”, contra retribuição de uma quantia pelo serviço.*

*2.3- Os pequenos revendedores – as “sacoleiras” – que após visitarem sua clientela “porta-a-porta” e captarem as suas necessidades de consumo, formulam os pedidos de compra para a autuada via repassador logístico e finalizam a revenda dos produtos.*

*2.4- E completando a cadeia produtiva, o consumidor final, pessoas físicas desejosas em adquirirem os produtos exibidos em catálogos pelas “sacoleiras”.*

*(....)*

*3. Tal estratégia comercial e todo o conjunto probatório disponibilizado no PAF pelos autuantes nem de longe foram arranhados ou contraditados pela autuada, que se reduziu a fazer algumas afirmações genéricas, vagas, imprecisas e sem consistência.*

*4. Em contrapartida, os elementos apensados na Defesa da autuada são incapazes de elidirem a acusação fiscal, pouco contribuem para o entendimento das operações realizadas pelo contribuinte, e um a um serão depurados e rebatidos no momento apropriado.*

*A deficiência na contraprova defensiva leva aos autuantes arrematarem que a autuada impugna o lançamento só no intuito de confundir e nuclar os julgadores da materialidade das operações, omitindo informações, distorcendo fatos, formalizando situações que não correspondem à realidade.*

5. Na irrefutável condição de substituto tributário e ao não efetuar a retenção do ICMS, a autuada se coloca em posição ilegal e injustamente vantajosa se comparada às outras empresas que praticam o marketing direto e cumprem com os seus deveres tributários.

Na prática do marketing direto, enfatizou que de fato a empresa possui dois estabelecimentos, um fabril, outro comercial, ambos visitados pela auditoria, embora a autuação tenha recaído sobre as operações praticadas pela unidade comercial e que, evidentemente, acabam por refletir na empresa como um todo, admitindo que faz trabalhos desde 2008.

Reconheceu a empresa que passou a ser regida pelas regras do Convênio ICMS 45/99, que se qualifica na condição de substituto tributário toda vez que tiver de fazer remessas interestaduais, inclusive para a Bahia, entretanto, antes desse período o autuado alegou que trabalhava com marketing direto, efetuando as vendas interestaduais debaixo de outra estratégia comercial, vale dizer, simples compra e venda mercantil para posterior revenda, sem envolvimento direto de revendedores “porta-a-porta”. Também assegurou que nesta época trabalhava apenas com mostruários, meras referências das peças de vestuário por ele, produzidas sem indicação dos preços, com o fito exclusivo de demonstração dos produtos para os seus clientes varejistas e não trabalhava com marketing direto, efetuando as vendas interestaduais debaixo de outra estratégia comercial, vale dizer, simplesmente comprava e vendia mercantil para posterior revenda, sem envolvimento direto de revendedores “porta-a-porta”.

Na sustentação de que a “Venda de produção do estabelecimento” e 6102, “Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros” tiveram base nos CFOPs 6101 assinalados nas notas fiscais, o fiscal retruca que as descrições nada auxiliam o desfecho do processo, pois apenas estar a dizer que se está vendendo mercadoria comprada de fornecedor da “Via Blu” ou por ela mesmo produzida. Entretanto, mesmo que o CFOP dissesse alguma coisa, a simples consignação do código fiscal no documento fiscal não tem o poder de transformar a natureza da operação mercantil. O que há de prevalecer é a maneira pela qual ela se deu.

Quanto à alegação dos repassadores logísticos que estão inscritos na SEFAZ da Bahia como comerciantes, afirma que este procedimento uma imposição ou não do autuado para o citado repassador poder trabalhar com ela, o fato é que a mera declaração cadastral ou contratual da atividade a ser exercida pelo contribuinte não pode desfazer a realidade identificada no dia-a-dia. Aliás, isto é muito comum na lida comercial, vale dizer, a pessoa jurídica pretender atuar como comerciante, redigir contrato social neste sentido, se inscrever como tal nos órgãos tributários, mas de fato atuar como prestador de serviços e não promover as devidas alterações contratuais e cadastrais.

Passa para a próxima alegação dizendo que os repassadores logísticos emitem notas de devolução, no entanto, o autuado, com atitudes formais se tenta disfarçar a essência da transação mercantil, pois independente das pequenas revendedoras sequer terem inscrição no órgão fazendário da Bahia, de tão pequenas que são, impossibilitadas, portanto de emitirem notas fiscais, o simples procedimento das mercadorias eventualmente devolvidas ser adotado pelos repassadores não retira o verdadeiro *modus operandi* da operação mercantil, isto é, venda de produtos para as “sacoleiras” com a intermediação logística de prestadores de serviços. Na verdade, os repassadores logísticos, para agirem como tal, tinham que se passar como comerciantes e assumiam a obrigação de emitirem documentos fiscais de devolução de produtos que por algum motivo foram recusados pelas revendedoras. Aliás, nunca é demasia recordar, estas são contribuintes minúsculos, simples pessoas físicas que sequer possuem escritório ou estabelecimento comercial, de sorte que, nesta condição, não poderiam possuir nota fiscal para cobrir os eventuais retornos de mercadorias. Logo, esta tarefa era confiada ao repassador logístico.

Por outro lado, na alegação de que as duplicatas eram “pagas” pelo repassador logístico. Na verdade, este gesto faz parte do estratagema pensado para mascarar a operação de marketing direto que era de fato praticada. Com efeito, a revendedora “sacoleira”, ao contatar com seus fregueses, oferece os produtos ao preço constante nos catálogos e, assumido o compromisso de venda por estes, aquela faz o pedido de compra para a “Via Blu”, preenchendo o formulário

anexo ao próprio catálogo. Ao chegar à mercadoria, a “sacoleira” faz a revenda ao consumidor final, arrecada o dinheiro dele, retira a sua comissão e a diferença é passada para o repassador logístico; este, por sua vez, de posse da diferença, também abate sua comissão pelos seu serviço de intermediação logística e em face da hipossuficiência e do pouco conhecimento da “sacoleira”, se encarrega de “liquidar” a duplicata com base no valor apontado na nota fiscal. Tais detalhes são extraídos de sobrejo através dos depoimentos dos repassadores logísticos e das revendedoras “sacoleiras”, ao longo do PAF transcritos, além de todos os demais elementos de prova apensados com o lançamento, aos quais serão esmiuçados ulteriormente nesta peça informativa.

Transcreveu as declarações e depoimentos de pessoas ligadas à empresa e após verificar atentamente tais narrações, sem a menor dúvida, informa que não merecem o menor crédito as afirmativas das duplicatas serem liquidadas pelo repassador logístico, pois todas estas manobras – CFOPs 6101 e 6102, inscrição como comerciante, notas de devolução e duplicatas - as quais eram submetidos os repassadores logísticos foram efetuadas pela “Via Blumenau” no intuito de mascarar a modalidade verdadeira da operação mercantil, qual seja, a prática do marketing direto, isto é, está atestado com folgas pelas provas dos autos, conforme será minudenciado adiante. Por enquanto, cumpre explicar um pouco mais de que modo a autuada travava relações com os demais agentes econômicos integrantes da cadeia.

Salienta que o modo da operação do autuado coincide com aquele praticado pela Posthaus Ltda, outra empresa catarinense praticante do marketing direto e que já foi condenada na primeira instância administrativa a pagar o ICMS devido por substituição tributária, conforme será desenvolvido em tópico posterior e que o mesmo é quem inicia o processo comercial do marketing direto, sendo o remetente interestadual das mercadorias. De posse do pedido de compra feito pelas revendedoras “porta-a-porta”, a Via Blumenau Ltda seleciona em seu estoque os produtos solicitados e os envia em caixas lacradas para elas por intermédio do repassador logístico. Assim, ao chegar no repassador, a revendedora “porta-a-porta” é avisada, confere as mercadorias despachadas e paga pelos produtos para entregá-los aos consumidores finais. Como se viu, este processo de revenda é feito através de catálogos, com exposição das mercadorias e indicação dos preços sugeridos, com isso, fica claro que este processo de comercialização se dá de modo invertido: os consumidores finais encomendam os produtos das “sacoleiras” e só depois estas formulam o pedido de compra para a Via Blumenau Ltda, conforme explicado linhas atrás.

Afirma que as alegações da empresa absolutamente conferem com a prova dos autos. Reproduz as provas juntadas aos autos (Prova nº 10 – Catálogos nº<sup>s</sup> 74, 77, 82) e diz que todas essas provas constam à observação de que “*todos os preços dos produtos apresentados neste catálogo são meramente sugeridos*”, evidência cabal que a empresa atuava e atua dentro do regime de marketing direto. Observou também que no catálogo 74 é de novembro/dezembro de 2007 (anexado nos autos), o 75 é de janeiro/fevereiro de 2008, o 76 de abril/maio de 2008, o 77 de maio/junho de 2008 (anexado nos autos), o 78 de julho/agosto de 2008, o 79 de setembro/outubro de 2008, o 80 de novembro/dezembro de 2008, o 81 de janeiro/fevereiro de 2009, o 82 de março/abril de 2009 (anexado nos autos) e assim sucessivamente, até chegar ao último que chegou nas mãos dos autuantes, o de nº 94, anexado, com vigência para os próximos meses de março e abril de 2011.

Já no Catálogo nº 77 se reporta ao bimestre novembro/dezembro de 2007, o de Nº 01 pode remontar a setenta e sete bimestres atrás, se considerarmos as edições anteriores com esta periodicidade, o que nos remete para o longínquo 1987 ou, quando nada, 1988... Ou, na melhor das hipóteses, se reduzirmos a periodicidade para mensal retroagiríamos no tempo em 76 meses, quase seis anos e meio, voltando para os idos de 2001.

Assevera que com edição bimestral ou mensal, isto é o que menos importa, o fato é que já em 2007 nada mais nada menos do que 76 (setenta e seis) catálogos idênticos aos presentes nos autos já tinham sido publicados, porém independente dos catálogos que exibem descrição, código e preço das mercadorias, outras comprovações sólidas e conclusivas foram apensadas (Provas nº<sup>s</sup> 6 – Ata de Reunião (fls 111/112) realizada entre os autuantes e a Srª Sueli Santana dos Santos, sócia

da Guito Comércio e Serviços Ltda e Folha de Dados Cadastrais emitida pelo sistema eletrônico da SEFAZ, 07, 11, 13, 14 e 17).

Registrhou que o relatório técnico de visita (Prova nº 01, fls. 76/77) elaborado pelos autuantes, no qual se constata que a empresa possui duas unidades inteiramente independentes do ponto de vista das instalações, uma cuidando da fabricação de roupas, a unidade industrial, outra cuidando da sua comercialização, esta última incumbida de disparar as vendas via marketing direto.

Alinhou, ainda, que os elementos probatórios apresentados e explicou sob uma outra organização seqüencial de raciocínio, pois se revelam através de dados contidos nas provas: “Da parte dos Repassadores Logísticos; Da parte das revendedoras “porta-a-porta”, Extraídos dos Relatórios Técnicos de Visita, Extraídos dos 3 Catálogos anexados ao PAF (fls 131, 132, 133), Extraídos do processo comercial de solicitação de produtos pelas revendedoras, possuindo o seguinte desdobramento documental, Contrato de Credenciamento entre a empresa do grupo da Autuada (conforme reconhecido por ela mesma) e o repassador logístico, Extraídos dos dados cadastrais fazendários, Extraídos de paginas da Internet”, assim todas as amostras são elementos de prova cotejados no processo, aqui coletada com o fito de demonstrar através de diversas fontes de informação que a autuada desempenhava suas atividades adotando a estratégia comercial de marketing direto.

Contestou relembrando que a questão a ser discutida neste processo é meramente temporal, pois o autuado reconhece que passou a operar com marketing direto a partir de 2008. Logo, quanto ao fato de ser o contribuinte substituto tributário de 2008 até hoje, por força do Convênio ICMS 45/99, dúvidas não mais persistem. Por outro lado, disse que já demonstra que a estratégia do marketing direto vem sendo adotada desde quando a empresa começou a dar seus primeiros passos, precisamente em 1994.

Quanto à questão da conduta adotada pelos agentes econômicos do segmento de marketing direto, concorrentes do autuado, afirma que de acordo com o item IV-1, o segmento econômico regido pelo marketing direto se mostra sensível porque aqueles que não fazem a retenção do ICMS por substituição tributária, se colocam em nítida e descabida vantagem em relação ao seu concorrente que cumpre com suas obrigações tributárias. Por isso ao não fazer a substituição tributária, o preço a ser praticado pelo sujeito passivo inadimplente tende a ser menor do que o preço oferecido da parte da empresa que faz a retenção, na medida em que este custo tributário será considerado quando se faz a precificação. Este comportamento ilegítimo contraria a justiça fiscal, até porque o tributo que **deixou** de ser retido e recolhido muito provavelmente não será arrecadado posteriormente por parte daqueles agentes econômicos posicionados a frente da cadeia produção/consumo da mercadoria – as “sacoleiras” - inclusive pela sua incipiente capacidade patrimonial de responder por eventuais dívidas tributárias. Daí o legislador ter corretamente instituído o regime da substituição tributária para as operações interestaduais, na voz do Convênio ICMS 45/99, assim, às custas da sociedade e do Estado, a empresa praticante de marketing direto, ao se furtar de suas obrigações de substituto tributário, adquire injusta vantagem competitiva perante aos seus concorrentes que seguem a lei e recolhem o ICMS corretamente. Este cenário desigual, reprise-se, fica longe de traduzir isonomia tributária e justiça fiscal e alguns subsídios presentes nos autos deixam evidente que várias empresas atuam no mesmo ramo do autuado, conforme se vislumbra às fls. 304, a exemplo da “Avon”, “Natura” e “Jequiti Cosméticos”, só para ficar nestes. E elas são conhecidas pelo fato de cumprirem com os seus deveres tributários.

Aduz que também há outras poucas empresas no segmento que infelizmente adotam comportamento semelhante, isto é, não fazem a substituição tributária do ICMS nas operações interestaduais, apesar de sua sujeição passiva prevista na norma, entre elas, a Posthaus Ltda., CNPJ base 80.462.138, cujas características e eventos jurídico-tributários merecem registro especial neste arrazoado, na qual tem sede na mesma cidade da Impugnante – Blumenau (SC) - , opera com logística muito parecida e recusa ser substituta tributária usando os mesmos argumentos da Autuada, não obstante as evidências em contrário serem flagrantes e que o citado contribuinte foi autuado pelos mesmos motivos na Bahia – AI 206.912.0029/10-1 – debaixo de idêntico conjunto

probatório do aqui produzido e que cabalmente demonstrou a sua condição de substituta tributária, como também, antes do Fisco Baiano, por equívoco, houve exigência do imposto de um dos “Distribuidores” repassadores logísticos da citada empresa, nomeadamente a empresária individual Albaniza Moraes de Brito, e este E. CONSEF considerou a autuação nula - Acórdão JJF 0080-01/10, proferido no PAF gerado pelo AI 110.391.0037-09/0 - porque lançada contra pessoa que não detinha a sujeição passiva do ICMS.

Disse mais, que a razão social PH Comércio e Serviços Ltda, dados disponíveis nos sistemas da SEFAZ-Bahia, Parecer da Gerência de Tributação do Estado da Bahia Getri nº 339/94 - havia pedido e conseguido regime especial para fazer a retenção do ICMS em favor do erário reconhecendo a sua condição de substituta tributária por praticar marketing direto tendo posteriormente, por motivos inconfessáveis, renunciado ao regime de tributação e esta citada empresa da mesma forma a Autuada, possui página na Internet - <http://www.posthaus.com.br/lojas/posthaus?acao=institucional#empresa>, acesso efetuado em 17/11/2010, - onde denuncia a sua condição de adepta ao marketing direto e vendas para as revendedoras “sacoleiras” que levam os produtos aos consumidores finais exibidos em catálogos e através do sistema “porta-a-porta”. O citado contribuinte sofreu autuação em Minas Gerais - decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes, à disposição do público no site daquele Estado - e na ocasião ficou reconhecido que efetivamente as operações eram realizadas debaixo da sistemática da substituição tributária, inclusive ali se pontuando que as mercadorias chegavam aos “distribuidores” em caixas lacradas e etiquetadas em nome das revendedoras “sacoleiras”.

Informa que a autuação lançada contra a citada empresa já foi apreciada em Primeira Instância por este C. Conselho – Acórdão JJF 0189-05/11 - e foi considerada totalmente procedente, posto demonstrada a sua condição de substituta tributária e atribuída a sua responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto estadual em favor do Estado da Bahia, nos termos do Convênio ICMS 45/99, pois na análise ficou dito ainda em tom preliminar que “*não encontro no presente Auto de Infração quaisquer motivos que o condene à nulidade ... A infração está descrita de forma clara, fundamentada nos demonstrativos, nos diversos materiais de provas e documentos fiscais que embasaram a acusação fiscal, determinando, com segurança, a infração e o infrator*” (sic), sendo que ficou sobre a responsabilidade do adquirente da mercadoria, acentuou a E. JJF: “*Argumenta ainda o sujeito passivo que o imposto não recolhido pelo substituto tributário caberia ao fisco baiano exigir o cumprimento da obrigação do adquirente situado em seu território. Nesse sentido, a própria legislação tributária do ICMS do Estado da Bahia ao tratar da possibilidade de exigência do imposto não retido pelo remetente, no caso de existência de convênio ou protocolo, determina que a exigência contra o destinatário somente é possível de forma supletiva, após esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição consoante dispõe o §1º, I do art. 125 do RICMS/BA*” (sic.)

A respeito do conjunto probatório levado na oportunidade pelos autuantes, assim se manifestou a C. Junta: “*Os Auditores colheram uma série de provas da efetiva prática de Marketing direto, descrevendo o ciclo econômico engendrado pelo autuado, a partir dos pedidos de compra feitos pela revendedoras ‘porta-a-porta’, as conhecidas sacoleiras, com os preços constantes em catálogos; os produtos são enviados em caixas lacradas com nome e endereço da revendedora, por intermédio do repassador logístico. Repassador lógico foi a denominação que os autuantes deram aos destinatários das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento autuado para fins de facilitação logística. No repassador, a revendedora confere e paga o valor correspondente das mercadorias despachadas, revendendo-as para consumidores finais*” (sic.).

Proseguiu, detalhando acentuando que os repassadores logísticos reafirmam receber “as caixas devidamente lacradas”, que as mercadorias vêm com “a etiqueta em nome da revendedora”, que se percebeu nas instalações das “Distribuidoras” inexistir “produtos ou preços expostos ao público”, que as “sacoleiras” revelaram que preencheram os pedidos de compra e estes vêm “em caixa lacrada, identificada com o nome da revendedora”, que “não modifica a realidade e a natureza das operações” a simples consignação do CFOP 6102 nas notas fiscais, a inscrição dos repassadores nos cadastros estaduais como contribuinte do ICMS ou o fato dos “distribuidores”

emitirem notas de devolução só pelo fato das “sacoleiras” não terem cadastro na SEFAZ e não poderem emitir tais documentos fiscais.

Concluiu-se então haver “vendas porta a porta para consumidor final, promovidas por empresa que utiliza o sistema de marketing direto para a comercialização de seus produtos, nos termos do Convênio ICMS 45/99 e art. 379, RICMS-BA” (sic.), pelo que o auto de infração, por unanimidade, foi julgado PROCEDENTE, assim, percebe-se que pela conduta de outras empresas concorrentes, a Bahia já vivenciou o mesmo procedimento da Autuada de não fazer o pagamento do imposto por substituição tributária e constatou não assistir razão o contribuinte, com isso, afirmou que “Toda a estratégia de vendas é confirmada em função das provas relacionadas no PAF”.

Passa a tecer resposta ao autuado sobre a presença de elementos que comprovem a venda por marketing direto, disse que no curso da investigação fiscal, coletaram e anexaram inúmeros elementos de prova que sustentam a afirmativa de que a autuada se qualifica como substituta tributária e que já existe nos autos o resumo deste conjunto probatório (fls. 68 a 73), apresentando-se as devidas explicações, e de no item anterior se fazer destaque de evidências incontestes que qualificam a prática como de marketing direto, nada impede que, para fins de esboço completo das provas, sejam elas reexibidas com o fito de demonstrar a condição de substituta tributária do autuado.

Transcreveu algumas considerações sobre as afirmações feitas pelo autuado nas suas peças defensivas e concluiu que: “a visita técnica efetuada... resultou na elaboração de Relatório Técnico no qual se descreve todo o processo de comercialização da Via Blumenau Ltda, desde o recebimento das mercadorias dos fornecedores, até o despacho das caixas lacradas para os destinatários localizados em todo o Brasil, inclusive na Bahia”; viu que “que os produtos são despachados em caixas lacradas e previamente identificadas em etiquetas, constando o nome da revendedora “sacoleira”, demonstrando cabalmente que o operador distribuidor apenas se encarrega de repassar as caixas para a revendedora antes citada”.

Afirmou no momento o autuado que “Não se acusou no Relatório Técnico de Visita que as caixas lacradas e etiquetadas presentes no momento da vistoria se destinavam para a Bahia” e registrou considerações que os fiscais não tiveram o objetivo de flagrar encomendas destinadas para a Bahia, fato incontrovertido neste PAF, e sim visou compreender de que modo funcionava o processo de comercialização da “Via Blu”, fendo o qual se verificou ser tipicamente o de marketing direto, previsto no Convênio ICMS 45/99 e que foi presenciado naquela oportunidade acabou confirmado por outros elementos de prova anexados nos autos.

E para saber:

- “As declarações prestadas pelos repassadores logísticos ratificam que a compra era efetuada pela revendedora “porta-a-porta” e, para controle, tanto o nome do repassador como da “sacoleira” constava das etiquetas afixadas nas caixas lacradas.
- As próprias revendedoras “porta-a-porta” atestaram que são elas que fazem as compras diretamente da “Via Blu”, recebendo as mercadorias em caixas etiquetadas e lacradas, conforme o seu pedido. A “distribuidora” age como simples intermediário facilitador de entrega das caixas com as mercadorias.
- Os catálogos trazem formulário de pedido de compra, nos quais a revendedora “porta-a-porta” apõe seus dados pessoais e cadastrais discriminando as mercadorias que intenta adquirir.
- Os processos comerciais do pedido, os avisos de despacho e os relatórios de pacotes faturados igualmente demonstram que é a revendedora “porta-a-porta” quem adquire as mercadorias da “Via Blu”, pois as caixas são individualizadas em nome desta última.
- As notas fiscais emitidas pela autuada revelam que faturamento é feito em pequenas quantidades de produtos acondicionadas em grandes quantidades de caixas. Fossem as mercadorias destinadas para a revenda por parte do repassador logístico e não haveria necessidade de número muito grande de volumes.
- Os sites da “Via Blu” e da ABVD – Associação Brasileira de Vendas Diretas informam que a primeira é do ramo do marketing direto, isto é, vende produtos através de catálogos para revendedoras “porta-a-porta”.”

Chamou atenção nas Provas nº 2, pois no relatório de visita à empresa Distribuidora e Comércio Ebenezer Ltda., verificou que: “- Foram colhidos os depoimentos dos empregados do contribuinte e ficou constatado que a empresa apenas intermedeia uma compra e venda entre a Via Blumenau Industria e Comércio Ltda e as revendedoras “sacoleiras”, facilitando a logística de entrega das caixas com as mercadorias; - Os Autuantes presenciaram que a empresa não desempenha atividades comerciais, nem no varejo, nem no atacado, não há exposição de mercadorias ao público, figurando apenas como prestador de serviços”, assim, concluiu que as relação jurídica existente entre o operador logístico distribuidor e a Via Blumenau Ltda é de prestação de serviços de entrega das caixas lacradas para as revendedoras “sacoleiras”. O operador distribuidor não compra mercadorias da “Via Blu”.

No argumento defendido pela empresa que “i - *Empresa visitada não pode ser considerada repassador logístico porque está inscrita no cadastro fazendário baiano como varejista e promoveu recolhimentos de ICMS a título de antecipação parcial; ii - A compra e venda mercantil se dava entre a impugnante e a empresa vistoriada. Tanto assim é que esta última chegava a emitir notas fiscais de devolução; e iii - Empresa visitada era quem pagava as duplicatas ligadas às remessas das mercadorias*”.

Faz considerações que o detalhe da empresa visitada se inscrever na SEFAZ da Bahia como varejista não tem o condão de desnaturar a verdadeira essência das transações comerciais praticadas, longe de configurarem compra pelos repassadores logísticos para posterior revenda. Aliás, um deles chegou a citar em seu depoimento – trecho reproduzido nesta peça informativa – que havia a exigência de se proceder desta maneira. Por outro lado, ter havido recolhimentos de ICMS da parte do repassador logístico não faz retirar a sua condição de prestador de serviços; provavelmente, tais pagamentos foram efetuados quando do trânsito das mercadorias, exigidos equivocadamente por prepostos fazendários para que as mesmas pudessem seguir até o destino; assim, se houve recolhimento, este se mostra indevido, o que enseja o pedido de restituição.

Acrescentou que, a simples particularidade dos repassadores logísticos emitirem nota fiscal de devolução não tem o poder de caracterizá-los como comerciantes e adquirentes das mercadorias. Na verdade, como as “sacoleiras” são pessoas físicas que não possuem nota fiscal, estas obrigações acessórias acabavam sendo assumidas pelo operador “distribuidor”. Esta é mais uma manobra tracejada pela autuada para esconder o verdadeiro fluxo das operações. E a nota de devolução era emitida também por questões logísticas. Se a revendedora “porta-a-porta” recebia a mercadoria via repassador logístico, ela poderia devolvê-la pelo mesmo caminho quando o consumidor final por algum motivo não aceitava a mercadoria. Como a “sacoleira” não possui estabelecimento, muito menos documentos fiscais, era o repassador quem cuidava da nota de devolução. E, pelos mesmos motivos, era ele quem figurava como destinatário das notas fiscais de “venda” emitidas pela autuada. Note-se que esta incumbência da devolução foi por diversas vezes delatada pelos repassadores logísticos, consoante se extrai dos seguintes excertos: “que o Distribuidor avisa a revendedora quando a caixa chega e esta tem até 20 dd para pegar a caixa, senão a caixa é devolvida” (fls 82); “se o produto estiver avariado ou em desacordo com o gosto do cliente a revendedora pode devolver ao Distribuidor que se encarrega de devolver à VIA BLU. O Distribuidor devolve a quantia paga em dinheiro ao Revendedor” (fls. 112); “quando o produto não agrada o cliente ou está avariado, o Distribuidor aceita o produto em devolução e devolve o dinheiro à revendedora” (fls. 113)

Argumentam os autuantes que os destinatários das notas fiscais emitidas pela autuada de repassadores para fins de facilitação logística é a melhor terminologia que traduza as suas atividades. Com efeito, se estas pessoas se encarregam de facilitar a entrega das caixas de mercadorias compradas pelas revendedoras “porta-a-porta”, mediante remuneração, podem ser caracterizados como meros repassadores, prestadores de serviço, portanto, responsáveis pela logística no sentido de usar meios para fazer com que o produto vendido chegue mais rapidamente às mãos do comprador. Aliás, uma certa semelhança existe até com o chamado agenciamento ou representação comercial, mas isto é o que menos conta para o desfecho deste processo. Quanto ao fato destas pessoas terem recolhido ou não o ISS na qualidade de prestadores

de serviços, esta é uma empreitada que falece competência aos autuantes; se a prestação de serviços aqui denunciada e demonstrada faz parte do campo de incidência do citado tributo municipal, esta é uma tarefa que não cabe ao fisco estadual desempenhar; o que competia aos autuantes era investigar se eles eram contribuintes ou não do ICMS. E isto decisivamente eles não são.

Alegou que as duplicatas eram “pagas” pelo repassador logístico. Na verdade, este gesto faz parte do estratagema pensado para mascarar a operação de marketing direto que era de fato praticada. Com efeito, a revendedora “sacoleira”, ao contatar com seus fregueses, oferece os produtos ao preço constante nos catálogos e, assumido o compromisso de venda, faz o pedido de compra para a “Via Blu” preenchendo o formulário anexo ao próprio catálogo. Ao chegar a mercadoria, a “sacoleira” faz a revenda ao consumidor final, arrecada o dinheiro dele, retira a sua comissão e a diferença é passada para o repassador logístico; este, por sua vez, de posse da diferença, também abate sua comissão pelos seu serviço de intermediação logística e em face da hipossuficiência e do pouco conhecimento da “sacoleira”, se encarrega de “liquidar” a duplicata com base no valor apontado na nota fiscal. Tais detalhes são extraídos de sobrejo através dos depoimentos dos repassadores logísticos e das revendedoras “sacoleiras”, ao longo do PAF transcritos, além de todos os demais elementos de prova apensados com o lançamento, aos quais vão sendo esmiuçados nesta peça informativa.

Citou novamente declarações e depoimentos entes ligados à empresa e ratifica que não merecem o menor crédito à afirmativa das duplicatas serem liquidadas pelo repassador logístico.

Passa a registra que a Ata de Reunião entre os Auditores Autuantes e o Sócio Secundino Bispo dos Santos, Responsável pelas empresas Distribuidora e Comércio Ebenezer Ltda., e Diamante Comércio de Cosméticos e Perfumes Ltda., dois dos principais operadores logísticos distribuidores da “Via Blumenau” na Bahia, acompanhada da Ficha Cadastral de Sócio emitida pela SEFAZ Bahia e concluiu que não só as empresas do Sr. Secundino Bispo dos Santos mas todos os operadores logísticos distribuidores que mantêm relação com a Posthaus Ltda., e a Via Blumenau Industria e Comercio Ltda., não passam de prestadores de serviços de intermediação logística e assessoramento e consultoria de marketing das revendedoras, agindo como facilitador das entregas das compras efetuadas por estas últimas, recebendo em função disto uma remuneração.

Em relação que a empresa do declarante é comercial varejista porque recruta as suas próprias vendedoras (fazendo referência às “sacoleiras”) e aceita o produto em devolução, reembolsando a revendedora, diz que o autuado se equivocou, pois pelo contrato de credenciamento referenciado no PAF, era um dos papéis do repassador logístico fazer o serviço de captação das revendedoras porta-a-porta, com promessas de recebimento de comissões se estas conseguissem pessoas para consumirem os produtos da “Via Blu”, ocasião em que se fazia diretamente a esta o pedido de compras. De outra sorte, o repassador aceita o produto em devolução não porque este vendeu-o para a revendedora, mas apenas porque intermediou logicamente a transação mercantil entre ela e a Autuada. Em terceiro lugar, a “Via Blu” omitiu trechos importantes do depoimento do repassador logístico, a saber: *“que as revendedoras vão aos postos de distribuição para entregar os pedidos semanalmente. Que as mercadorias vêm separadas por revendedora em caixa individualizada e lacrada ... Que o Distribuidor recebe o pedido da Revendedora, acessa o sistema da empresa de catálogo e cadastrá o pedido da Revendedora ... Que o pedido leva de 12 a 15 dias para chegar, a revendedora somente retira a caixa após o pagamento. Que o Distribuidor avisa a revendedora quando a caixa chega e esta tem até 20 dias para pegar a caixa, senão a caixa é devolvida ... Que o Distribuidor não manuseia nenhuma mercadoria, já recebe a caixa lacrada e etiquetada em nome da revendedora. Que os demais Distribuidores que atuam neste segmento trabalham de forma parecida”*.

Nas provas de 4 a 9, tiverem os mesmo argumentos de que entes ligados à empresa são meros repassadores de mercadorias adquiridas pelas revendedoras sacoleiras que as revende para os consumidores finais e disse que as duplicatas eram “pagas” pelo repassador logístico. Afirma a fiscalização que este gesto faz parte do estratagema pensado para mascarar a operação de

marketing direto que era de fato praticada. Com efeito, a revendedora “sacoleira”, ao contatar com seus fregueses, oferece os produtos ao preço constante nos catálogos e, assumido o compromisso de venda, faz o pedido de compra para a “Via Blu” preenchendo o formulário anexo ao próprio catálogo. Ao chegar a mercadoria, a “sacoleira” faz a revenda ao consumidor final, arrecada o dinheiro dele, retira a sua comissão e a diferença é passada para o repassador logístico; este, por sua vez, de posse da diferença, também abate sua comissão pelos seu serviço de intermediação logística e em face da hipossuficiência e do pouco conhecimento da “sacoleira”, se encarrega de “liquidar” a duplicata com base no valor apontado na nota fiscal. Tais detalhes são extraídos de sobjeo através dos depoimentos dos repassadores logísticos e das revendedoras “sacoleiras”, ao longo do PAF, além de todos os elementos de prova apensados com o lançamento, aos quais vão sendo esmiuçados nesta peça informativa.

Na prova 10 referente à três catálogos da Via Blumenau Ind e Com Ltda, foi verificado que: “- *As mercadorias são apresentadas com descrição, preço e código de referência; - No final se anexa o Pedido de Compras, a ser preenchido pela revendedora “sacoleira”, informando o seu nome, código de cadastro na “Via Blu”, RG, CPF endereço, quantidade, referência, descrição e preço das mercadorias solicitadas, entre outros dados; - No Pedido de Compras, campo reservado para preencher os dados dos produtos solicitados, há avisos em tarjas vermelhas parabenizando a revendedora “sacoleira” por ter comprado produtos a partir de uma certa quantidade, começando com 12 itens, passando por 24 e terminando com 40 itens; e - No Pedido de Compras, parte final inferior, há um campo em que a revendedora “sacoleira” assina comprometendo-se a retirar o pedido e pagá-lo ao operador logístico distribuidor*”, reafirmou que fica perfeitamente caracterizada que é a revendedora “sacoleira” a verdadeira adquirente das mercadorias fornecidas pela Via Blumenau Ind. e Com. Ltda, inclusive dotada de cadastro próprio nesta última empresa, figurando o operador logístico distribuidor como mero entregador das mercadorias e encarregado de repassar os valores pagos por conta da compra efetuada pela revendedora “sacoleira”.

Na defesa, o autuado, admitiu que sempre trabalhou com catálogos, a empresa alega que o pedido de compras anexado aos catálogos se presta para cobrir encomendas feitas diretamente pelos consumidores finais, recebíveis através de reembolso postal, conforme contrato firmado com os Correios. Para ela, vendas para consumidores finais se iguala a marketing direto e confessou que também trabalha com marketing direto, o autuado ressalva que jamais operou com este sistema nas transações destinadas para a Bahia.

Considerou que os inúmeros pedidos de compra apresentados como Prova 05, acusam que os pedidos eram feitos por pessoas que iriam revender as mercadorias. Tanto assim é que os avisos de despacho respectivos não tiveram qualquer registro ou demonstração de que os volumes iriam ser retirados nos Correios. Sem dúvida nenhuma, os pedidos de compra apensados aos catálogos serviam para as revendedoras preencherem seus pedidos de compra, após sondarem dos seus fregueses consumidores finais o que eles desejavam adquirir. Os contratos celebrados com a ECT nada de importante contribuem para o deslinde do processo, conforme minudenciado em outro tópico. Por último, o que a empresa pensa não pode traduzir o que seja marketing direto ou não. Do ponto de vista do ICMS, seus requisitos se encontram no Convênio ICMS 45/99, e deles a empresa não pode desviar.

No curioso argumento do autuado de vender pelo marketing direto, embora uma só peça seja vendida para clientes baianos debaixo desta estratégia. Pelos elementos dos autos, vê-se que a Via Blumenau possui regimes especiais em quase toda a Federação para agir como substituto tributário. Menos na Bahia... A Via Blumenau adota em quase toda a Federação o sistema de marketing direto, a fornecer mercadorias para revendedoras “sacoleiras” que fazem vendas “porta-a-porta” a consumidores finais. Menos na Bahia... A Via Blumenau declara em seu “site” na Internet que pratica o marketing direto pela estratégia de vendas “porta-a-porta” em toda a Federação. Mas não o faz para a Bahia. E, como num passe de mágica e milagre mercadológico, no final de 2010 – curiosamente em período fora daquele alcançado na ação de auditoria - a Via Blumenau passa a adotar também na Bahia o sistema de marketing direto e a se submeter às

regras do Convênio ICMS 45/99. Antes disso, não... Coincidências demais que incapacitam o erário baiano de exigir o imposto do substituto tributário, isto é, do Autuado, que jamais podem ser levadas a sério por quem deva apreciar a situação.

Sustenta que se fosse o repassador logístico uma simples loja varejista, com estoques de mercadorias para revenda, precisaria a “sacoleira” preencher o pedido de compra? Claro que não, bastava a ela comparecer no estabelecimento do repassador logístico e efetuar a compra, contra entrega da mercadoria e, levantou outro elemento importante, que os referidos catálogos tabelas de medidas de busto, cintura, altura e quadril para efeito de cimento das confecções; naturalmente, isto denota que as roupas não ficavam expostas para serem provadas no estabelecimento do operador logístico, mas as medidas eram encaminhadas pela “sacoleira” à “Via Blu” para que fossem enviados os produtos.

Se não bastasse isso, pode sevê, na mesma página, que a tabela de medidas constata-se a observação de que “*todos os preços dos produtos apresentados neste catálogo são meramente sugeridos*” (*sic.*), numa clara alusão de que a estratégia é de marketing direto, aliás como advertido na cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99.

Na informação da prova 11, verificou que as Notas Fiscais nºs: “395.640, de 20/4/07, impressa em 23 (vinte e três) páginas, no valor total de R\$6.787,98, as mercadorias foram encaminhadas em 208 (duzentos e oito) caixas; 396.729, de 07/5/07, impressa em 33 (trinta e três) páginas, no valor total de R\$15.126,81, as mercadorias foram encaminhadas em 480 (quatrocentas e oitenta) caixas; 399.516, de 13/6/07, impressa em 22 (vinte e duas) páginas, no valor total de R\$7.357,55, as mercadorias foram encaminhadas em 208 (duzentos e oito) caixas; 458.386, de 13/12/08, impressa em 15 (quinze) páginas, no valor total de R\$6.355,99, as mercadorias foram encaminhadas em 123 (cento e vinte e três) caixas. O CT respectivo confirma isso; 481.084, de 29/7/09, impressa em 07 (sete) páginas, no valor total de R\$2.986,24, as mercadorias foram encaminhadas em 44 (quarenta e quatro) caixas. O CT respectivo confirma isso”, concluíram que a grande quantidade de caixas e a pequena quantidade de produtos do mesmo tipo mostram que na verdade as mercadorias são destinadas para revendedoras “porta-a-porta”.

Esclarece que a quantidade encaminhada ao destino não pode caber num único volume, pelo menos em condições de transportabilidade. Mas o argumento é lançado para engabelar quem faça apenas uma análise apressada da situação. Tome-se como base a Nota Fiscal nº 395.640, de 20/4/07, emitida num total de 23 folhas; nela sevê que no campo da descrição dos produtos o mesmo item é repetido várias vezes, a exemplo do “*SHORT EST/SORTIDA OFERT*” (fls. 136), em 4 linhas, nas quantidades 4, 4, 5, 1, respectivamente; tal forma de preenchimento ocorre inúmeras vezes, para diversos produtos, a maioria confecções; fossem os produtos ali indicados destinados a uma só pessoa, isto é, o destinatário ali apontado, e a quantidade de volumes (caixas) seria muitíssimo menor; afinal, ninguém de sã consciência iria autorizar ao fornecedor que acondicionasse produtos repetidos em caixas diferentes, o que traria custos desnecessários, se estes não fossem destinados para pessoas diferentes.

Na prova 12, verificou Etiquetas – tiradas como amostra – uma para cada revendedora, fixadas nas caixas lacradas, trazem os dados do operador logístico distribuidor e da revendedora “sacoleira”, o primeiro encarregado de receber as mercadorias e repassá-las à revendedora “sacoleira”, no entanto, o autuado separa dois marcos cronológicos: antes de 2008, não havia transações para clientes baianos debaixo do marketing direto. Depois disto, passou a operar com vendas diretas, apesar das mercadorias continuarem passando pelas mãos de intermediários logísticos. As etiquetas mostram que em 2010 a sistemática era a mesma adotada anteriormente, isto é, registro do repassador logístico e nome e código da revendedora; logo, os documentos revelam que se havia a prática do marketing direto com a indicação de intermediário e revendedor, o cotejo de tais documentos com outros anexados indicam que no passado não reconhecido pela “Via Blu” o procedimento era rigorosamente igual, vale dizer, cadastro da revendedora, pedido de compra por ele efetuado, atendimento e despacho das caixas lacradas e etiquetadas, nota fiscal destinada para um intermediário prestador de serviços, responsável por toda esta logística de distribuição.

Os autuantes disseram que a defesa do autuado é contraditória, pois no período a “Via Blu” reconhece já trabalhar com vendas diretas, para que dizer que as mercadorias continuavam sendo vendidas para os repassadores logísticos? Se as mercadorias eram vendidas aos repassadores, qual a razão de se fazer constar o nome de alguém estranho a esta relação? Aliás, se pós 2008 as notas fiscais continuaram sendo emitidas para os repassadores, apesar da confissão de haver o marketing direto, isto também ocorria antes, o que demonstra a clara intenção de mascarar a sua condição de substituto tributário.

Em relação às provas 13 e 14, que são as revendedoras que cuidam da venda “porta-a-porta” e compram os produtos da Via Blumenau Ind e Com Ltda, sendo o operador distribuidor um simples intermediário prestador do serviço de facilitação logística e assessoramento de estratégias comerciais e considerou que a redação do conteúdo passado pelas revendedoras é a mesma, a Impugnante acaba confundindo declaração de próprio punho prestada por elas com ata de reunião. Nestas tais declarações são levadas a termo e em nada compromete a sua autenticidade se as atas seguirem um padrão, desde que as participantes da reunião tenham concordado com seu teor e assinado os documentos. E, quanto a isso, nada foi contestado.

Registra que a expressão “PV – pontos de venda” faz parte do jargão do segmento e em nada traduz que ali existe um estabelecimento comercial que pratique vendas com exposição das mercadorias ao grande público; tanto assim é que as próprias transcrições feitas pela Impugnante depõem contra ela, pois o local do PV não passa de um escritório, onde fica umas ‘moças’ mostrando catálogos e convidando pessoas a revendê-los’; aliás, no depoimento da Srª Joseane Lima, são incontáveis as afirmativas que comprovam robustamente a condição de prestadores de serviços dos destinatários apontados nas notas fiscais, a saber: “*A atividade funciona assim, pega dois catálogos, onde já está anotada a data de entregar os pedidos. Vai de casa em casa mostrando as revistas e explicando como é o produto e a qualidade deles, e qual o tamanho adequado ao cliente ... quando chega em casa, a revendedora anota os pedidos na folha de pedidos que vem anexa ao catálogo ... Entrega a folha de pedido no Ponto de Venda\_PV e na data combinada recebe o ‘Aviso de Atendimento’ ... O pedido vem em caixa lacrada e identificada com o nome da revendedora, somente podendo ser aberta na presença da revendedora a fim de evitar qualquer reclamação posterior ... No escritório – PV não fica nenhuma mercadoria exposta à venda, apenas catálogos e cartazes e panfletos. Todas as caixas de pedidos das revendedoras ficam numa parte reservada (atrás do balcão) onde quem tem acesso são as moças que atendem no balcão. Elas trazem a caixa e abre para que a gente confira os produtos com o ‘aviso de atendimento’ ou ‘romaneio’”.*”

Esclarece que a Auditoria não poderia juntar provas de pagamento feito pelas revendedoras à Autuada porque isto era feito para o intermediário logístico que aí sim, cuidava de repassá-lo para a “Via Blu”. Todo o esquema era montado com o objetivo de parecer que o repassador logístico era quem comprava as mercadorias, mas o conjunto probatório anexado pela fiscalização demonstra cabalmente o contrário. No entanto, de fato, os treinamentos eram da lavra dos repassadores logísticos, até porque tal atribuição fazia parte do seu papel como intermediário logístico. E isto estava acordado em cláusula contratual celebrada com empresa do grupo econômico da Autuada, conforme se colhe do contrato de credenciamento integrante da Prova 15, esmiuçada adiante. Tais treinamentos, pelo contrário, reforçam ainda mais o fato da venda ter sido feita para as revendedoras, com a intermediação do repassador logístico, até porque é de extremo interesse da Autuada que aquelas capturem mais fregueses consumidores finais para que aumentem os pedidos de compra.

E, ainda, o autuado nada comentou sobre os pedidos de compra, os avisos de despacho e as anotações que acompanham a Prova 15. Tais documentos só fazem corroborar as declarações da depoente, levadas a termo na ata de reunião. Estes elementos probatórios, somados a tantos outros presentes neste PAF, afastam a iniciativa da Autuada em fazer transparecer que os produtos eram comprados pelos repassadores logísticos e não pelas revendedoras “sacoleiras”. Tome-se como exemplo os elementos constantes nos avisos de despacho de fls. 265 e 267: em ambos consta na parte superior o nome da “Via Blu” e o sistema informatizado por ela utilizado;

em seguida vem o código e o nome da Revendedora; depois, já na parte inferior, consta a observação para que a revendedora faça ao menos uma compra em cada catálogo para não perder pontos.

Quanto à prova 15, observou que o Contrato de Credenciamento celebrado entre a empresa Inova Marketing S/A – e o operador logístico distribuidor Guito Com e Serv Ltda ME, reportou que a empresa Inova Marketing S/A: “*I - Prestar serviços de planejamento e assessoria de marketing, promoção de vendas; II - Prestar serviços de pesquisa e análise de tendência de mercado; III – Produzir revistas catálogos e folhetos de vendas ou de propaganda; IV – Prestar serviços de treinamento empresarial, auditoria de sistema de vendas, licenciamento do uso de marcas e de sistemas de vendas; e V – Prestar serviços de controle administrativo e gerencial*”.

Na empresa Guito Com e Serv Ltda ME compete em: “*I - Prestar serviços de recrutamento de revendedores autônomos; II – Prestar serviços de cadastramento de revendedores autônomos; III – Prestar serviços de seleção de revendedores autônomos; IV – Prestar serviços de orientação a revendedores autônomos; V – Prestar serviços de treinamento a revendedores autônomos; VI – Prestar serviços de cobrança; VII – Prestar serviços de entrega de mercadorias e catálogos*”, sendo tais revendedores, pessoalmente por conta própria e a seus riscos, exercem a atividade comercial de venda porta-a-porta, detentora do direito de uso exclusivo da marca “Via Blu” – Via Blumenau, viabiliza para a Credenciada o fornecimento dos catálogos da marca atrás referida, disponibiliza para a Credenciada técnicas de marketing, dos produtos constantes dos catálogos, a Credenciada paga a Credenciante pelos serviços de marketing, apoio administrativo e gerencial, além da assistência técnica de informática e foi eleito o foro de Blumenau (SC), sede da empresa Inova Marketing S/A, para dirimir controvérsias do citado contrato, assim, concluiu que todos os elementos constantes neste contrato age como prestador de serviços para a intermediação e distribuição logística das mercadorias vendidas pela Via Blumenau Indústria e Comércio Ltda e compradas pelas revendedoras autônomas.

Nas observações dos fiscais, manifestaram que, de fato, a Inova Marketing S/A não é sujeito passivo do ICMS cobrado no presente lançamento. Todavia, a sua referência se mostra extremamente necessária no cotejo das provas produzidas para mostrar que dita empresa faz parte do grupo econômico do autuado – conforme confessado às fls. 3275, item 2.10 da Impugnação - e celebra contrato de credenciamento com os repassadores logísticos no qual estes absorvem diversas prestações de serviços, dentre as quais a de prestar serviços de entrega de mercadorias e catálogos. Ademais, está dito no contrato que a “Inova” possui o direito de uso exclusivo da marca “Via Blu” e viabiliza para o repassador logístico o fornecimento de catálogos da marca atrás referida. O mais importante de tudo, entretanto, é a peremptória afirmação no contrato, na parte que apresenta como um dos objetivos sociais da Credenciada Repassador Logística o de recrutar, cadastrar, orientar e treinar “*COMERCIAVES AMBULANTES, também conhecidos como e doravante denominados REVENDEDORES AUTÔNOMOS, para que estes, pessoalmente, por conta própria e a seus riscos, exerçam atividade comercial de venda ‘porta-a-porta’...*” (maiúsculas originais; destaque da transcrição). Tais atividades traduzem inelutavelmente distribuição logística de mercadorias e, portanto, a inserção da Prova 15 se faz necessária para fortalecer o fato de que os destinatários constantes das notas fiscais emitidas pelo autuado não passavam de meros prestadores de serviços.

Também não se nega que os serviços prestados pela “Inova” visavam o incremento do lucro dos repassadores logísticos, até porque eles eram remunerados pela prestação dos serviços enumerados no contrato de credenciamento, entre eles o de arregimentar mais revendedoras. Mas os repassadores fazem parte de uma cadeia, na condição de intermediários logísticos, e nela figura como protagonista a Via Blumenau Indústria e Comércio Ltda, esta a maior interessada de que as vendas diretas fossem alavancadas. E isto só seria possível se na ponta as revendedoras – com o apoio logístico e mercadológico dos repassadores – captassem mais fregueses consumidores finais. E, é claro que com tantos serviços prestados fosse a Inova Marketing S/A paga por isso, mas tal particularidade não traz nada de relevante para o desfecho da questão, merecendo até a nota fiscal de serviços mencionada ser desentranhada do PAF.

Passando para a prova 16, verificou e concluiu que as empresas Via Blumenau Industria e Comércio e Inova Marketing S/A pertencem ao mesmo grupo econômico, a primeira cuidando da comercialização dos produtos, a segunda cuidando de municiar o operador logístico distribuidor de informações, subsídios e elementos para que este possa prestar corretamente o serviço de entrega das caixas e se assessoramento das revendedoras, mesmo o autuado defendendo que os seus clientes pagam a Inova Marketing S/A para aumentarem suas vendas.

Reitera que foi considerado o reconhecimento do autuado de pertencer ao mesmo grupo econômico da Inova Marketing S/A, então se ver que à saciedade nas considerações oferecidas na Prova anterior que os destinatários das notas fiscais emitidas pagavam à “Inova” para que esta pudesse incrementar a sua prestação de serviços – lucrativa como outra qualquer – de intermediação e a entrega de mercadorias e catálogos, além de arregimentar e treinar as revendedoras “sacoleiras”. Por força do contrato de credenciamento, cabia ao repassador logístico “prestar serviços de entrega de mercadorias e catálogos” (sic.), assim como recrutar, cadastrar, orientar e treinar “COMERCIANTES AMBULANTES, também conhecidos como e doravante denominados REVENDEDORES AUTÔNOMOS, para que estes, pessoalmente, por conta própria e a seus riscos, exerçam atividade comercial de venda ‘porta-a-porta’...”.

Na reclamação da prova 17, afirma que há informações de que o contribuinte iniciou seus passos produzindo camisas T-Shirt e comercializando-as através de catálogos pelo sistema “porta-a-porta”, de que o contribuinte adota a estratégia de comercializar confecções através de catálogos, como também, tem o reconhecimento em todo o Brasil de adotar o canal de vendas “porta-a-porta”, assim, percebeu que a empresa reconhece na sua própria página da Internet que há anos atua nas vendas “porta-a-porta” através de catálogos de mercadorias e respectivos preços, isto é, marketing direto, sendo, portanto responsável por substituição pelo ICMS devido nas operações subsequentes.

Considerou então que residiu outra infértil tentativa do contribuinte em maquiar a realidade das operações por ele praticadas: fossem verdadeiramente as vendas feitas pelo sistema de reembolso postal, não seria lógico que esta fosse a expressão adotada no site, em vez de vendas porta-a-porta? Claro que sim. Comparada à expressão *reembolso postal*, não seria esta última terminologia muita menos conhecida do usuário da Internet? Claro que sim. Ou, na verdade, é o marketing direto o sistema utilizado pela Autuada? Claro que sim. Repetidas vezes a página sob discussão relata vendas por meio de catálogos no “sistema porta-a-porta”, “confecções comercializadas através de catálogos”, “roupas comercializadas através de catálogos” ... Com o reconhecimento obtido em todo o Brasil através do canal de vendas porta-a-porta” (sic.), e isto evidencia transações pela estratégia de marketing direto, sujeitas à substituição tributária da parte do remetente, previstas no Conv. ICMS 45/99, tantas vezes invocado. Em nenhum momento se viu o uso da denominação *reembolso postal*, exatamente porque não é assim que a empresa opera em todo o país, inclusive para a Bahia, nas operações alvejadas pela fiscalização. Tanto assim é que a Impugnante deixa escapar às fls. 3267 que “vende diretamente para revendedoras porta-a-porta (sacoleiras)”, e o que é revender porta-a-porta do que um canal de vendas porta-a-porta, igualzinho como está no seu site? Quanto aos contratos celebrados com os Correios, estes não provam coisa alguma, conforme esmiuçado, merecendo até serem desentranhados do PAF porque completamente inúteis para o deslinde da questão.

E na tentativa de recolher ou não ICMS ST para o seu Estado de origem não dispensa o autuado de fazer pagamento sob idêntica rubrica para a Bahia, desde que as operações sob marketing direto sejam destinadas para o território baiano. O fato do autuado está cadastrado como substituta tributária na sua terra natal só faz reforçar a sua obrigação de ter comportamento similar onde quer que ela trabalhe com marketing direto. Aliás, chega a ser hilário afirmar-se que a autuada pratica o marketing direto, menos para o Estado da Bahia. Depois de tantos elementos probatórios produzidos no processo, de repetição aqui dispensada, mas, só para ilustrar, como as declarações de repassadores logísticos, “sacoleiras”, catálogos de exposição de produtos com preços sugeridos, pedidos de compra, avisos de atendimento e de despacho, todos destinados à revendedora, onde figura a satisfação do pedido desta ter sido atendido pela “Via Blu”, enfim,

depois de tudo isso a autuada garantir que não praticou vendas diretas para clientes baianos, mesmo atuando em todo o país afora, é no mínimo, algo que não mereça importância.

Na prova 18, o autuado se silenciou a respeito do elemento probatório de que as notícias veiculadas por ela própria que comercializa mercadorias via catálogos, portanto dentro do sistema de marketing direto e, não teceu nenhum comentário desferiu sobre as notícias que ela própria propagou, no entanto, foi considerado que a empresa não teve como se defender porque os informes lhe conferem a condição de responsável por substituição. Primeiro porque ela se auto-intitula “líder na comercialização de produtos por catálogo” (sic.) e depois por se qualificar como “especializada na fabricação e venda de produtos através de catálogos” (sic.).

Prosseguiu nas provas 19 a 25, verificando que o sistema de vendas diretas envolve consumidores, vendedores diretos e as empresas associadas à ABEVD, concluiu entendimento com base em informações oficiais da ABEVD, o sistema de marketing direto previsto na legislação tributária pressupõe a estratégia de vendas diretas praticadas “porta-a-porta”, mediante exibição dos catálogos, e envolve no início da cadeia de comercialização as empresas associadas à ABEVD – a Via Blumenau Ind e Com Ltda sendo uma delas -, os vendedores diretos, isto é, os pequenos revendedores, também chamados de “sacoleiros”, e os consumidores finais.

Pronunciam que ao autuado adotou a estratégia de condensar num único tópico o exame das Provas 20, 21, 22, 23, 24 e 25, na tentativa de minimizar ou relegar em segundo plano a força probatória que elas possuem. Limitou a dizer vagamente que tais provas não atestam absolutamente nada, até porque se desligou da ABEVD em dezembro de 2010, mas foi considerado que na Página principal da ABEVD – Associação Brasileira das Empresas de Vendas Diretas – traz muitos subsídios para o desfecho deste processo, até porque afirma ser uma entidade que desde os anos 1980 buscava o desenvolvimento do sistema de venda direta no Brasil, cuja missão era dar atmosfera ética aos seus co-partícipes, vale dizer “consumidores, vendedores diretos e as empresas” (sic.), termos muito semelhantes aos empregados pelo legislador do Convênio ICMS 45/99. Óbvio que a Autuada se enquadra na categoria de empresas de marketing direto. Ademais, o fato da “Via Blu” ter se desligado da ABEVD exatamente na mesma época em que a Auditoria Baiana finalizava sua investigação só faz reforçar o comportamento da Autuada em deixar a essência das suas transações a menos transparente possível, de buscar confundir o aplicador do direito em caracterizar as suas operações como passíveis da tributação antecipada. Tal desligamento, se confirmado, induz um paradoxo, pois também coincide com o mesmo período em que a empresa admite passar a praticar operações de marketing direto para a Bahia

Os elementos de prova apresentados pelo autuado, diz que teve a tímidia iniciativa de juntar uns poucos documentos no sentido de esquivar-se da sua condição de sujeito passivo por substituição tributária, que nem de leve arranham a sua firme condição de praticante do marketing direto e nada precisaria ser dito quanto a estes documentos de tão frágeis que são para o deslinde da causa.

Sem embargo afirmaram que não deixarão um ponto sequer sem resposta, por mais impertinente que se afigure, de sorte que a presente seção está dedicada a contraditar todos eles, inclusive aqueles apensados na 2ª peça defensiva, principalmente, em relação ao Doc. 01, apresentado na primeira peça defensiva, condensado nas cópias dos RGs dos sócios e do Contrato Social, mero cumprimento formal para dar legitimidade à pessoa que assinou a Impugnação. Logo, dispensa maiores comentários, quanto ao doc. 02, congrega poucos mostruários de mercadorias sem referência a preço, na tentativa de afiançar que a empresa não praticava marketing direto antes de 2008. Mas ficou sobejamente demonstrado que muito antes disto a autuada já operava dentro da estratégia do marketing direto, cujas operações são objeto de substituição tributária de ICMS nas transações interestaduais, na forma do Convênio ICMS 45/99.

O mesmo aconteceu finalizando em relação ao doc. 03, exposição volumosa de fotocópias das guias nacionais de recolhimento estadual de ICMS – GNREs, ao argumento de que, no período em que passou a trabalhar com marketing direto e dentro dos exercícios alcançados pela auditoria –

2008 até 2009 -, o imposto já fora recolhido pelo repassador logístico, de sorte que, para evitar o “bis in idem”, seria cabível uma espécie de “compensação”.

Reitera que a repercussão que o pedido implícito de “compensação” assume no presente processo, pois afinal se trata de incontáveis guias de recolhimento, os Autuantes preferem abrir adiante um capítulo dedicado à questão.

Assinalou também que o autuado faz alusão a um certo “doc. 04”, a partir do qual são exibidas, por amostragem, notas fiscais de venda emitidas por parte de alguns repassadores logísticos. No entanto, compulsando-se os autos, este denominado “doc 04” simplesmente não existe, não foi juntado pela Impugnante, o que inviabiliza qualquer tipo de depuração. Assim, para evitar futuras arguições de cerceamento ao direito de defesa, a fiscalização sugeriu que o órgão preparador intimasse o sujeito passivo para - querendo - a providência fosse tomada, sendo feito, conforme se extrai da Intimação de fls 3246, e apesar de virem aos autos uma 2<sup>a</sup> peça defensiva e nova documentação, nenhum comentário se fez a respeito do indigitado documento.

Por fim, pressupondo até que a empresa traga a lume o tal “doc. 04” e este contendo notas fiscais de venda dos repassadores logísticos, ainda assim ditos documentos mereceriam descrédito, mesmo porque paralelo à intermediação logística, nada obsta que citados repassadores exercessem atividade genuinamente comercial, inexiste a obrigação de se ter exclusividade naquela prestação de serviços. Ademais, é factível também que, na vã tentativa de disfarçar o modo pelo qual se davam as operações, os repassadores logísticos emitissem uma ou outra nota fiscal de venda aqui e ali. Mas o engenho não resistiria perante um simples confronto do volume de mercadorias destinadas a eles com o volume de “vendas” materializado nas notas fiscais. A quantidade de entradas dos produtos seria infinitamente maior do que as suas saídas.

E o que importa mesmo é a grande quantidade de documentos que comprovam a relação jurídica existente entre a autuada e os repassadores logísticos, qual seja, de prestação de serviços, porquanto estes últimos cuidavam de repassar e facilitar para as “*sacoleiras a entrega das caixas lacradas das mercadorias*”, por isso, algo diferente disto deveria ser contra-provado pela autuada e nada foi feito neste sentido.

Em oportunidade de exibição da 2<sup>a</sup> peça defensiva, o autuado carreou aos autos supostos elementos de prova e contra-prova que absolutamente auxiliam na resolução da demanda e só produzem efeitos contra a própria empresa. São 3 lotes de documentos que serão analisados de per si: “*I- O primeiro lote alude a contratos e aditivos celebrados entre o contribuinte e a Empresa de Correios e Telégrafos – ECT...; II- O segundo tipo de documentos remete às declarações prestadas pela empresa ao Fisco Baiano de que a partir de agosto de 2010, de uma hora para outra, passou a agir como praticante do marketing direto. Aqui o contribuinte apenas reconhece a sua condição de substituta tributária, coincidentemente na mesma época em que o erário disparava ação fiscal no intuito de apurar a sua responsabilidade passiva. Se, recentemente, repentinamente, a Autuada passa a operar com a Bahia da mesma maneira que sempre operou em todos os quadrantes do país, isto se afigura como mais uma circunstância que confirma sua condição de substituta tributária desde o sempre; e III- O terceiro lote de documentos mostra que em outras unidades federativas o contribuinte obteve regime especial para proceder à retenção do imposto face a sua condição de substituta tributária. Registre-se que tais regimes costumam resultar de “acordos” feitos entre os sujeitos ativo e passivo no sentido de que este passe a adotar para cálculo da substituição tributária margens estimadas diferentes das estipuladas na legislação do ICMS. Em vez de ajudar, tais autorizações só depõem contra as explicações da “Via Blu”, pois está claro que sua estratégia de vendas em todo o Brasil era feita sob o marketing direto, inclusive junto a Estados circunvizinhos à Bahia, como Alagoas”.*

Afirmaram tanto, a 1<sup>a</sup> peça defensiva como 2<sup>a</sup> peça, nada provou em favor do autuado, pelo contrário, só fazem confirmar a sua condição de sujeito passivo na condição de substituta tributária. Esta é a demonstração cabal de que é impossível esconder a verdade, por mais esforço que se faça para escamotear os fatos. Em nada, absolutamente nada tal documentação servirá

para desfazer a realidade presenciada e demonstrada pelos autuantes, perante o vasto e robusto acervo probatório, tendo o mesmo tropeçado nas próprias pernas.

Na questão do período admitido de marketing direto – “compensação de valores”, o autuado admitiu que passou a operar no marketing direto – e, portanto, figurando como responsável por substituição – de 2008 até 2009, embora continue operando assim até hoje e afirmou que, ora dizendo ser uma obrigação, ora dizendo ser uma liberalidade, os recolhimentos eram feitos posteriormente, em nome do repassador logístico. Registrou que não há o menor sinal de que mesmo neste período o autuado tenha feitos recolhimentos para a Bahia a este título.

Ponderou que o autuado vem fazendo recolhimentos de imposto com receio de que as mercadorias sejam apreendidas pelos postos fazendários baianos, mesmo que houvesse pagamentos em nome, pois sabe tanto o autuado e como os autuantes que uma ação arbitrária do fisco ensejaria a concessão de uma liminar para liberar de imediato a mercadoria e, no persistir desta ação, um mandado de segurança preventivo evitaria que futuras apreensões fossem efetuadas, conforme entendimento sumulado do STF. Pede para evitar o “*bis in idem*”, leve-se em consideração tais recolhimentos, numa espécie de encontro de contas com os valores ora lançados, o que jamais tal solicitação poderá frutificar.

Em primeiro lugar, saliente-se que não há a rigor “*bis in idem*” pois tal fenômeno só se verifica quando algo é exigido outra vez da mesma pessoa, quando esta já satisfez sua obrigação anteriormente, pois o substituto tributário - reconhecido por ela mesmo - é a “Via Blumenau”. Assim está estipulado na lei. Por seu turno, à época dos fatos geradores alcançados pela auditoria, a responsabilidade do substituído só nasce quando se tornar impossível a satisfação da dívida por parte do substituto, a chamada responsabilidade supletiva e pela análise das guias juntadas na Impugnação, os recolhimentos foram feitos pelos repassadores logísticos, meros prestadores de serviços encarregados de entregarem as caixas lacradas às revendedoras “porta-a-porta”, mediante paga de uma comissão.

Assim, a rigor, para as operações objeto de marketing direto, ditos repassadores não são nem contribuintes de ICMS, de sorte que as quantias pagas não podem sequer ser consideradas como recolhimentos do referido imposto.

Nem, em nome da economia e da racionalidade ditas importâncias poderiam ser “compensadas”, como disfarçadamente pleiteia o autuado, também porque o instituto da compensação pressupõe que sujeitos ativo e passivo sejam ao mesmo tempo credor e devedor um do outro, de modo que as importâncias já pagas sejam compensadas até o limite do crédito. No caso sob estudo: a compensação só seria admissível se a Bahia e a “Via Blumenau” fossem ao mesmo tempo devedora e credora uma da outra; acontece que inexiste um só pagamento em nome desta última, pelo que não há quantia alguma a compensar, depois porque a compensação tributária é matéria de reserva legal, depende de lei específica autorizando tal procedimento, a teor do art. 170 do CTN, e ao que consta inexiste lei baiana neste sentido. A compensação não pode ser operada por iniciativa da autoridade administrativa, a seu bel prazer, mesmo que todos os pressupostos de fato estejam presentes na situação. Mesmo que houvesse margem para a compensação, o que o autuado pretende é ver no campo do direito público tributário a realização de uma espécie de compensação só admissível no direito privado. Reproduziu a norma citada.

Disse também que os pressupostos de fato – relembrar-se - se mostram evidentes no caso dos autos. O que o autuado deseja é “compensar” uma dívida tributária contraída por alguém – o autuado, pelo imposto devido por substituição tributária – com valores pagos por uma terceira pessoa, ingressados no erário a título de ICMS, mas que na verdade representam importâncias recolhidas indevidamente e que se foram recolhidas indevidamente, não há que se falar em compensação, mas em direito a restituição, a ser reconhecido para os repassadores logísticos. E tal pleito correria celeremente, sendo o bastante o fisco verificar a existência no erário dos valores pagos indevidamente. Logo, devolvidas as quantias, não haveria que se falar em recolhimento em duplicidade, muito menos de “*bis in idem*”.

Salienta que não pode a Bahia apropriar-se – ou alguém que aja em nome do Estado – de valores recolhidos por alguém no intuito de “compensar” com tributos lançados contra outra pessoa, sem haver previsão legal para tanto, pois o procedimento correto está em exigir do autuado o valor cobrado na sua totalidade e inadmitir qualquer espécie de compensação com valores pagos por terceiros, ainda que haja autorização neste sentido, sendo devida, sim, a restituição a estes últimos através de processos administrativos específicos e individualizados.

Traz a baila as lições doutrinárias de Carlos Valder do Nascimento e Ricardo Lobo Torres relatando sobre o dissimulado pedido de compensação, o que se pode extrair de proveitoso é o detalhe da Autuada reconhecer ser devedora da multa por descumprimento de obrigação tributária, conforme declara às fls. 3277, de modo que admite ser sujeito passivo por substituição tributária, responsável pelo pagamento do imposto de titularidade da Bahia, até porque devedor da penalidade pecuniária por não ter feito a retenção

Quanto à responsabilidade exclusivas dos adquirentes, afirma que o autuado deriva outro flanco impugnatório debaixo da afirmação de que a responsabilidade pelo pagamento do imposto ora cobrado não é dela e sim dos “adquirentes”, mesmo sendo as operações de marketing direto, conquanto as normas do Convênio ICMS 45/99 não foram implementadas pela legislação tributária baiana, com suporte a este posicionamento, transcreve-se decisão proferida pelo próprio órgão administrativo julgador da Bahia, o Conselho Estadual de Fazenda – CONSEF e que efetivamente, o mencionado acordo interestadual autorizativo, haveria necessidade de suas regras serem implantadas na legislação tributária da Bahia para que adquirissem validade jurídica em seu território.

Sustentam que em termos, não se pode falar na Bahia em substituição tributária nas operações interestaduais de marketing direto porquanto para o mecanismo ser aplicado precisaria haver a inserção das regras do Convênio ICMS 45/99 na ordem jurídica deste Estado e que padece tal fundamentação, pois desde a irregularidade descrita no Auto de Infração, ficou estampado no processo administrativo fiscal a base jurídico-tributária que deu azo à cobrança do imposto, isto é, as primeiras cláusulas do Convênio ICMS 45/99, combinadas com o art. 379 e parágrafos respectivos do Regulamento do ICMS da Bahia – RICMS-BA. Logo, houve, sim, disciplina legal incontestável no sentido de ser obrigatória a retenção do tributo quando das remessas para a Bahia de mercadorias submetidas ao regime do marketing direto.

Também deixou patente, que mesmo naquela época o art. 125 citado não dizia que a responsabilidade era do adquirente. De qualquer maneira a responsabilidade cairia sobre o contribuinte remetente e não sobre aquele e a concatenação exercitada pela Impugnante só foi efetuada com o intuito de confundir os i. Julgadores, tratando na mesma esteira institutos jurídicos inteiramente distintos, vale dizer, a substituição e a antecipação tributárias.

Quanto à inexistência de prévia fiscalização das operações subsequentes, se pronuncia que o autuado cometeu o absurdo de requerer a improcedência do auto de infração porque o Estado da Bahia, com seu aparato fiscalizatório, deveria primeiro auditar as operações subsequentes ocorridas no território baiano, ou seja, condiciona a exigência do ICMS do substituto tributário se antes a exigência fosse feita para o substituído, numa clara inversão do mecanismo tributário.

Como já se viu anteriormente, o substituído não possui responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, pelo menos até que se prove a insolvência do substituto, pois a lógica do instituto da substituição é em regra se cobrar de quem esteja no início da cadeia de produção e consumo todo o imposto devido nas operações subsequentes, o que inexistiria qualquer dispositivo de lei ou regulamentar, nacional ou estadual, que obrigue o sujeito ativo em auditar previamente os adquirentes sediados na Bahia, cobrá-los o tributo se devido, antes de promover qualquer ação fiscal no contribuinte situado em outra Unidade da Federação, verdadeiro responsável pelo cumprimento da obrigação tributária.

Na insinuação do autuado é que o fisco baiano audite quem não é, em princípio, sujeito passivo do imposto. Afinal de contas, são muito comuns as normas que mandam excluir a responsabilidade do substituído quanto ao ICMS devido por substituição tributária, salvo

insolvência do substituto. O mesmo se pode dizer da regra que adverte estar encerrada a tributação nas operações seguintes quando aplicada a substituição tributária e fiscalizar por mera suposição quem não deve de direito o tributo significa ir de encontro ao princípio da eficiência administrativa, tão festejado entre os constitucionalistas brasileiros e de referência consagrada no “caput” do art. 37 da Carta de 1988.

Comenta que a substituição tributária não significa mera atribuição como quer pensar a Defendente às fls 373. Trata-se de relação jurídica tributária estabelecida na lei, onde de um lado figura como sujeito ativo o Estado da Bahia, pessoa jurídica de direito público interno competente para instituir e cobrar o ICMS nas operações praticadas em seu território, inclusive por intermédio da substituição tributária, e do outro, o sujeito passivo, neste caso qualificado como substituto tributário, responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido por agentes econômicos posicionados mais a frente na cadeia, cujas operações de revenda iriam ocorrer em território baiano.

E como se disse linhas atrás, não há absoluta certeza de que aqueles valores pagos pelos repassadores logísticos se referem às operações praticadas com a “Via Blumenau”. Ainda que o fossem, não há autorização legal para se fazer à compensação, até porque ditos repassadores não são contribuintes de ICMS e sim meros prestadores de serviços. No máximo estes últimos promoveram recolhimentos indevidos e, portanto se tornaram titulares de créditos resgatados através da restituição. Aliás, quem estaria se locupletando de um valor que não lhe pertence seria a autuada, ao querer que valores pagos por terceiros a título de imposto sejam compensados com uma dívida que apenas lhe cabe pagar. E não usar dinheiro alheio para amortecê-la, no entanto, vale de uma compensação distorcida, em vez de acarretar economia processual, irá suscitar séria desestabilidade jurídica, a comprometer pessoas estranhas à relação havida entre os sujeitos ativo e passivo. Como se apropriar de importâncias à revelia de seu titular, sem a sua autorização, desapropriando-as arbitrariamente do patrimônio de um particular para depois transferi-las para outrem sem qualquer causa justa? Isto sim provocaria instabilidade ao estado de direito.

Acrescenta que a meramente procrastinatória a solicitação de diligência, no sentido de ser verificado o recolhimento do ICMS daqueles agentes que estiverem à frente da cadeia de produção e consumo, situados na Bahia, pois tais valores não podem ser considerados para efeito de fixação da dívida contraída pelo autuado.

Notou que o autuado tem o cuidado de não falar hora alguma de compensação, haja vista as amarras que este instituto possui e já apontadas anteriormente, mas apenas de “descontar” (sic.) da sua dívida os valores recolhidos nas etapas supervenientes, sendo bizarra tal reivindicação.

Quanto à ilegalidade da regra de substituição tributária fixada no Convênio ICMS 45/99, abriu um no flanco defensivo com a afirmativa de que o Convênio citado se choca com a inteligência da LC 87/96, na medida em que o citado acordo interestadual previu a substituição tributária com base na atividade econômica, a estratégia do marketing direto, embora o legislador complementar só tenha previsto a substituição tributária para um tipo ou tipos diversos de mercadorias, no qual diz que em uma análise mais apurada, o inciso II do art. 155 da CF/88 apenas delimita o âmbito material de incidência do ICMS, sobre o qual os Estados-membros deverão atuar com suas leis institutivas, ao passo que o §2º do mesmo dispositivo faz menção à não cumulatividade e à seletividade. Aliás, embora a seletividade em nada auxilie no deslinde da presente questão, cabe lembrar que tal instituto é apenas facultativo para o ICMS, ao passo que se torna obrigatório no tocante ao IPI, conforme consenso doutrinário e jurisprudencial já firmados.

Quanto a não-cumulatividade, não obstante este mecanismo seja usado com freqüência para o ICMS, há situações em que outros mecanismos igualmente constitucionais se mostram mais adequados e importantes, o que importa realçar em foro constitucional é o §7º do art. 150, pois ali está consagrado o mecanismo da substituição tributária, em princípio aplicável a qualquer tributo, inclusive o ICMS.

Argumenta ainda que em referência isolada do §2º do art. 6º da LC 87/96 induz a erro o operador do direito. Lá apenas se diz que a substituição tributária dar-se-á em relação a mercadorias, bens

ou serviços, como advertência de que a tributação antecipada não só recairá em mercadorias, núcleo principal do âmbito material de incidência do ICMS, aliás herdado do ICM, mas também poderá ser usada para bens na chamada diferença de alíquota e nos serviços, naqueles tributados pelo imposto estadual. No entanto o que a LC 114/01 fez foi estender também a possibilidade de se utilizar o mecanismo da substituição tributária para os bens, exatamente se pensando no diferencial de alíquota.

E na análise isolada do art. 6º referenciado autorizaria a substituição questionada. Veja-se que o seu “caput” credencia a lei estadual atribuir a contribuinte à condição de substituto, passando a ser responsável pelo pagamento do imposto devido em operações posteriores. No caso da Bahia, a Lei Estadual 7014/96 instituiu o ICMS em seu território. E no “caput” do art. 10 está determinado que nas operações das quais participem duas ou mais Unidades Federativas, o implemento da substituição tributária necessitará de ajuste para este fim, celebrado entre os Estados-membros interessados.

Não bastasse isto, propositadamente ou não, esqueceu-se a autuada da inteligência do art. 9º da multicitada lei complementar do ICMS, abaixo transcrita. Neste dispositivo, está dito que a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico, assinado pelos Estados interessados, de forma que aí serão fixadas as condições para que se opere a tributação antecipada, seja recaindo sobre uma determinada atividade econômica, seja recaindo sobre um tipo ou vários tipos de mercadorias, bens ou serviços.

Portanto, é com base na autorização concedida pela própria LC 87/96 que surgiu o Conv. ICMS 45/99, acordo interestadual celebrado por todos os Estados-membros com o objetivo de promover a tributação antecipada das operações praticadas pelas revendedoras “porta-a-porta”. E há razão nisto. Como se sabe, o instituto da substituição tributária foi concebido com o objetivo de garantir o tributo devido por sujeitos passivos numerosos e desprovidos de lastro patrimonial para honrarem suas dívidas. Inquestionável que o mecanismo constitui em instrumento viabilizador de arrecadação. Assim, o legislador poderá conferir a quem esteja no início da cadeia de produção e consumo a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes.

Transcreve ensinamento de Roque Carraza, diz que quem adota a estratégia comercial do marketing direto são agentes econômicos de porte, com espectro em todo o país, dotados de infra-estrutura suficiente para venderem mercadorias a pequenas revendedoras “porta-a-porta”, as chamadas “sacoleiras”, com a intermediação logística de terceiros ou não. Estas últimas, é óbvio, além de numerosas, constituem agentes econômicos desguarnecidos de fôlego patrimonial para acumularem dívidas tributárias.

Este é o caso dos autos, nunca será demasia relembrar. O conjunto probatório carreado nos autos demonstrou inequivocamente que a “Via Blumenau” adota a tática do marketing direto para fazer com que suas mercadorias alcancem um mercado pulverizado, porém rentável. E este mercado, do ponto de vista comercial, só poderá ser atingido através das pequenas revendedoras “porta-a-porta”, todas dispostas a comercializarem os produtos para os consumidores finais.

E este exército de “sacoleiras”, a serviço dos grandes estrategistas de marketing direto, jamais seria auditado pelos fiscos estaduais, pelo menos com a eficiência administrativa imaginada pelo contribuinte e suficiente para atender os propósitos de realização da justiça fiscal. Daí a necessidade de instalação do mecanismo da substituição tributária para o caso vertente. Sem ela o interesse coletivo de promover judiciosamente a arrecadação de impostos jamais seria satisfeito.

Reafirmou que nos autos reside a racionalidade na adoção da tributação antecipada para a hipótese enfrentada nos autos. A substituição tributária só cabe onde há poucos agentes econômicos que possam fazer a retenção do imposto devido por muitos, quando estes praticarem suas operações de revenda ao consumidor final, pois a hipótese de incidência do ICMS não é a propriedade da mercadoria, mas a operação de circulação que a impulsiona para o consumo final, como bem lembrado pela Impugnante. A substituição tributária para a frente, ao cobrir operações

de circulação prováveis e futuras, não pode encontrar restrições para este ou aquele tipo de mercadoria. Volta a citar Roque Carraza quanto à incidência da operação jurídica e Edvaldo Brito em relação a operação mercantil.

Relata ainda não são os produtos têxteis que suscitam a tributação antecipada, mas o modo pelo qual estes são vendidos. Transacionar com pequenas revendedoras “porta-a-porta”, ambulantes “sacoleiras”, é completamente diferente de travar relações comerciais com varejistas regulares, constituídos como pessoas jurídicas e donos de patrimônio considerável e que nesta particularidade é que se detecta a grande diferença entre um mercado e outro, de modo que não se pode falar em isonomia de tratamento, vez que as empresas de marketing direto realizam suas operações debaixo de uma estratégia comercial inteiramente distinta daquela utilizada por um varejista normal, o seria o mesmo que tratar isonomicamente uma empresa normal e uma cooperativa, só pelo fato de ambas exercerem a mesma atividade econômica. Aliás, no particular, já houve entendimento jurisprudencial pacificado quando empresas normais viram rejeitado seu desejo de usufruírem de mesmo prazo de parcelamento alargado para as cooperativas.

Na alegação quanto à ilegalidade da exigência fundada no §1º do art. 379 DO RICMS-BA, não tem menor razão o autuado em questionar a legalidade de tal dispositivo, pois é o enquadramento da irregularidade se fez com base nas cláusulas primeira, segunda e terceira do Convênio ICMS 45/99, aliadas ao art. 379 e respectivos parágrafos do RICMS-BA. E, não se quis cobrar o tributo porque as mercadorias eram destinadas para contribuinte inscrito, distribuidores de produtos a revendedoras “porta-a-porta”, até porque não é esta a realidade detectada na investigação fiscal, até porque sabem os autuantes que este dispositivo se tornou caduco com a alteração do §1º da cláusula primeira do Convênio ICMS 45/99.

Na verdade, nunca é exagero recordar, as mercadorias eram vendidas para as pequenas revendedoras “porta-a-porta”, que recebiam as caixas lacradas por intermédio de um repassador logístico prestador de serviço, o que não adiantaram as tentativas infrutíferas da autuada mascarar as operações de sorte a se esquivar de sua responsabilidade tributária. Todo o conjunto probatório edificado no processo evidencia justamente o contrário, conforme consta do esquema desenhado na parte inaugural destas informações fiscais, pois o repassador logístico que cuida da intermediação e entrega das mercadorias compradas pelas “sacoleiras” funcionam muito mais como representantes comerciais e agenciadores do que distribuidores, segundo preceituam a Lei do Representante Comercial e os arts. 710 e seguintes do Código Civil em vigor, na medida em que promovem a aproximação entre o vendedor, a “Via Blumenau”, e as adquirentes, as pequenas revendedoras “porta-a-porta”, agenciando pedidos de compra em favor da proponente e percebendo uma contraprestação pecuniária pelos negócios concluídos.

No entanto, independentemente de ser ou não ser uma representação ou agência comercial, particularidade irrelevante para o deslinde do processo, pelo menos sob o prisma tributário, o fato é que os destinatários figurantes das notas fiscais emitidas pela autuada não eram contribuintes de ICMS e sim prestadores de serviços.

Enfim, não agiam como distribuidores os destinatários das mercadorias enviadas pela “Via Blumenau”. Recorde-se sempre: aqueles se encarregavam de entregar as caixas lacradas para as “sacoleiras” e pelo serviço prestado recebiam uma remuneração. Em nenhum momento os Autuantes apontaram que os “distribuidores” repassadores logísticos agiam como comerciantes, no sentido de comprarem mercadorias para posterior revenda, como quer insinuar a “Via Blu”. A despeito do jargão usado no meio, de considerar como “distribuidores” os destinatários das notas fiscais emitidas pela Impugnante agiam induvidosamente como prestadores de serviços, conforme exaustivamente demonstrado ao longo destas informações fiscais.

Logo, o que decisivamente será impossível negar é que pela extensa produção probatória coletada na investigação fiscal, a relação jurídica que se estabelece entre a “Via Blumenau” e os seus “clientes” é de prestação de serviços, na modalidade de intermediação logística, pois se demonstrou à saciedade que estes últimos apenas se encarregam de repassar e facilitar a entrega

das caixas lacradas das mercadorias para as “sacoleiras”. Na melhor das hipóteses prestavam algum assessoramento comercial para elas.

Pede pela Procedência do Auto de Infração.

**VOTO**

O presente Auto de Infração foi lavrado para aduzir a acusação de que o autuado utilizando-se do sistema de marketing direto para comercialização de seus produtos, deixou de proceder à retenção do ICMS, e ao consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas que destinam mercadorias a revendedores, localizados no Estado da Bahia, que efetuam venda porta a porta para consumidor final, nos termos do Convênio ICMS 45/99.

Cabe preliminarmente a análise das arguições de nulidades suscitadas pelo sujeito passivo. A alegação do autuado da ausência de indicação do dispositivo legal infringido impossibilitando do entendimento do ilícito cometido, não tem amparo, inicialmente pela ampla defesa apresentada com quase 30 páginas centradas na questão nuclear do auto de infração, que se resumiu em o sujeito passivo ser ou não ser substituto tributário por praticar operações típicas de marketing direto, restando clara a infração por desobediência às cláusulas primeira, segunda e terceira do Convênio ICMS 45/99 e desatenção ao art. 379 e §§ do RICMS-BA, não cabendo a preliminar a alegada nulidade.

No que tange a alegação de ausência de assinatura do representante legal do autuado, cabe observar que o Termo de Encerramento de Fiscalização podem ser reunidos num único documento quando produzidos por processamento de dados, conforme a teor do art. 127-A do COTEB, transscrito na peça. Realmente por força do estatuído no art. 131 do COTEB, o regulamento poderá dispor sobre as modalidades de intimação do contribuinte e/ou responsável e pela dicção do art. 108 do RPAF-BA, a científicação do sujeito passivo será efetuada pessoalmente, via Correios ou por meio eletrônico, de modo indistinto. O Auto de Infração (Termo de Encerramento) por intermédio de instituição oficial e séria, qual seja, os Correios, logo, a intimação foi postal, com aviso de recebimento (AR), científicar o sujeito passivo dos termos da autuação e no prazo legal o contribuinte protocolou, não havendo o que se falar em ato administrativo nulo como quer a empresa.

Quanto à alegação de ausência de lavratura do termo de início de fiscalização. Ficou demonstrado que por três vezes houve intimação – 17/9/2010, 01/10/2010 e 27/10/2010. A intimação supre o Termo de Início conforme art. 127, II, c/c o §1º, III, ambos do COTEB, e o art. 26, III, do RPAF-BA, os quais admitem que a Intimação para Apresentação de Elementos Fiscais seja usada no lugar do documento de início de fiscalização e o próprio Convênio ICMS 93/97, nomeadamente no §3º da mesma cláusula segunda, está dito com todas as letras que no tocante a intimações e demais procedimentos fiscais decorrentes será observada a legislação interna do Estado fiscalizador.

A alegação de que auto de infração foi desacompanhado de todos os termos lavrados na ação fiscal, além de o autuado durante o período de fiscalização, ter plena liberdade para consultar os autos no setor fazendário competente e se assim desejasse poder extrair fotocópias das folhas do processo em quantidade ilimitada, sem a assunção de quaisquer ônus financeiro como contrapartida, na forma do art. 123-A do COTEB e seu parágrafo único, com isso não se pode dizer que não foi lavrado o Termo de Encerramento de Fiscalização porquanto o lançamento de ofício ganhou corpo em formulário oficial emitido por processamento de dados que condensa ao mesmo tempo o Auto de Infração propriamente dito e o Termo de Encerramento de Fiscalização, procedimento permitido pelo parágrafo único do art. 127-A do COTEB, aliás já mencionado anteriormente.

O contribuinte reconheceu que recebeu “...diversos Termos de Intimação para apresentação de documentos...”, fls. 364, numa demonstração bem clara que o fisco baiano procurou propiciar todas as oportunidades possíveis para o sujeito passivo exercer seu direito ao contraditório sem qualquer tipo de amarra. Além do mais, consta às fls. 3246 dos autos, intimação para que o

autuado seja novamente cientificado dos documentos anexados pelos autuantes, às fls. 08 a 349, bem como para juntar “DOC. 04”, mencionado na impugnação, à fl. 379, com reabertura do prazo de defesa em 30 dias, além de AR e certificado, às fls. 3246 e 3246-B, de que forem entregues ao autuado os aludidos documentos, suscitando uma nova manifestação do autuado em 06/06/2011.

O impugnante argumenta que a ciência obtida, acerca da autuação ocorreu em 09/12/2010, e que a decadência ocorreu para aos fatos geradores existentes 5 anos antes da data da emissão da notificação. Essa questão é deveras remansosa nesse Contencioso Administrativo, alvo de inúmeros acórdãos, em que reiteradamente é majoritariamente decidida sob o mesmo enfoque hermenêutico a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05, 0004-11/06 e 0009-12/08.

O Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa estipular uma outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme alinhado no § 4º do art. 150.

A legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.

O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, os fatos geradores ocorridos no exercício de 2005 só seriam atingidos pela decadência a partir de primeiro de janeiro de 2011 e as medidas preparatórias para o lançamento, bem como a ciência do Auto de Infração ocorreram ainda no exercício de 2010, não havendo, portanto, a extinção do direito da fazenda pública de exigir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores do exercício de 2005 e posteriores.

Não foi apurado no presente Auto de Infração, quaisquer motivos que o conceda à nulidade. Na sua lavratura foi devidamente cumprido o disposto no artigo 39, RPAF/BA, aprovado pelo Decreto 7.629/99, com o acompanhamento por parte de preposto do autuado de etapas do processo de fiscalização, com a entrega regular dos papéis de trabalho que originaram o lançamento tributário, conforme ciência de recebimentos nos demonstrativos constantes nos autos. A infração está descrita de forma clara, fundamentada nos demonstrativos, nos diversos materiais de provas e documentos fiscais que embasaram a acusação fiscal, determinando, com segurança, a infração e o infrator.

Ao contrário do que o autuado alega, verifico que lhe foram assegurados todos os direitos processuais, tendo ele iniciado o contraditório exercendo o seu direito de ampla defesa, cabendo-lhe exercitar a sua defesa com os elementos de provas de que dispunha e seguindo o raciocínio que melhor lhe aprovou para a impugnação dos autos, sem qualquer reserva, estabelecendo-se a lide fiscal-tributária dentro e em obediência ao devido processo legal.

As demais arguições de nulidade serão apreciadas quando da análise do mérito, uma vez que se revestem dessa natureza.

Com relação ao pedido de DILIGÊNCIA, indefiro tal pedido. Nos termos do art. 150, I, RPAF BA, diligência fiscal consiste na pesquisa, exame, vistoria, levantamento, informação, cálculo ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada e que não requeiram conhecimento técnico especializado. Diante dos debates ocorridos no curso do processo e do conjunto de provas carreadas aos autos, no curso da ação fiscal, não vislumbro tal necessidade, tendo em vista que a solução da matéria em questão independe de tal providência, inclusive para verificação do recolhimento ou notas dos adquirentes do sujeito passivo, questão tratada no mérito, tampouco de qualquer Perícia. Indefiro, portanto, tal pedido, nos termos do art. 147, § 2º, II, RPAF.

Ultrapassadas as preliminares de nulidade e de mérito e avaliado o pedido de diligência, cabe a análise do núcleo meritório da lide.

A autuação versa sobre a falta de retenção e consequente recolhimento do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, no valor de R\$ 2.162.093,19, acrescido da respectiva multa, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para destinatários que distribuem produtos a revendedores “porta a porta”, localizados no Estado da Bahia, nos termos do Convênio ICMS 45/99, regras que foram recepcionadas pelo artigo 379, § 1º do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia – RICMS/BA, aprovado pelo Decreto n. 6.284/97 e apresenta a seguinte redação:

*“Art. 379. Nas operações internas e interestaduais que destinem mercadorias a revendedores, estabelecidos neste Estado, que realizem vendas porta-a-porta a consumidor final, sendo as remessas efetuadas por empresas que se utilizem do sistema de “marketing” direto para comercialização de seus produtos, fica atribuído ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas realizadas pelo revendedor (Convênio ICMS 45/99).”*

*§ 1º O disposto neste artigo aplica-se também às operações internas e interestaduais que destinem mercadorias a contribuinte inscrito, que distribua os produtos a revendedores que efetuem venda porta-a-porta, exceto nas hipóteses de transferência para filial atacadista”.*

Conforme o dispositivo regulamentar acima transcrito, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas saídas subsequentes realizadas pelo revendedor das mercadorias objeto do Convênio ICMS 45/99 cabe ao remetente das mercadorias e não ao destinatário, como quis entender o autuado.

No caso concreto, a existência do Convênio ICMS 45/99 é a razão de ter sido firmada diretriz constitucional (art. 155, inciso II, CF/88) segundo a qual a legislação produzida pelo ente político vigora no seu território e, fora dele, somente nos exatos limites em que lhe reconhecem extraterritorialidade os convênios de que participem (art. 102, CTN). Implica dizer que, legalmente, cabe ao remetente, localizado no Estado de Santa Catarina, signatário do mencionado convênio, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto na condição de sujeito passivo por substituição, nas operações interestaduais que realiza com destino ao Estado da Bahia. Não podendo eximir-se da obrigação tributária em face da construção de uma rede de distribuidores e pequenos revendedores.

O que sepulta também, de vez, a arguição defensiva da falta de previsão legal para a imposição da substituição tributária ou que a Lei Estadual viola o disposto no § 2º do art. 6º, da Lei Complementar 87/96, porquanto não existe previsão legal acerca das mercadorias que estariam sujeitas ao regime da substituição tributária.

O art. 6º da LC 87/96 estabelece que as legislações estaduais poderão instituir o regime de substituição tributária. O parágrafo segundo do mesmo artigo delega à legislação estadual a competência para determinar quais as mercadorias, bens ou serviços poderão ser alcançados pela substituição tributária; o que para uma parte da doutrina é tido como inconstitucional, tese que não tem sido aceita em nossos tribunais. Certo, no entanto, é que na Bahia, lei do ICMS institui a Substituição Tributária (art.10, Lei 7.014/96) e a legislação estabelece que o regime de substituição tributária alcança as operações internas e interestaduais que destinem mercadorias a revendedores localizados no território baiano, que efetuem vendas porta a porta a consumidor final, promovidas por empresas que utilizem o sistema de marketing direto para a comercialização de seus produtos (art. 379, RICMS BA).

Argumenta o sujeito passivo que o imposto não recolhido pelo substituto tributário caberia ao fisco baiano exigir o cumprimento da obrigação do adquirente situado em seu território. Nesse sentido, a própria legislação tributária do ICMS do Estado da Bahia ao tratar da possibilidade de exigência do imposto não retido pelo remetente, no caso de existência de convênio ou protocolo, determina que a exigência contra o destinatário somente é possível de forma supletiva, após esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição consoante dispõe o § 1º, I do art.125 do RICMS/BA.

Os autuante levantaram todo o funcionamento da cadeia de produção e consumo, através de vistorias nos agentes econômicos nela envolvidos, iniciando pelo próprio autuado, bem como visitando os estabelecimentos dos supostos destinatários assinalados nas notas fiscais emitidas

pelo contribuinte, identificados como meros repassadores logísticos das mercadorias para pequenas revendedoras, conhecidos como “sacoleiras”, as verdadeiras adquirentes das mercadorias, entrevistando estes últimos para saber de que maneira, efetivamente, as aludidas mercadorias chegavam ao consumidor final.

Além disso, foram verificados dados cadastrais das receitas federal e estaduais, páginas oficiais da Internet, atas de reuniões com os agentes econômicos, fluxo comercial dos pedidos de compra, catálogos de apresentação dos produtos com preços sugeridos, contratos celebrados entre o autuado e o repassador logístico, oriundos de diversas fontes. Apesar de já demonstradas e explicadas com exaustão no PAF pelos autuantes, também será reservado um espaço nesta peça para que cada prova seja reexaminada e explicitada a sua força probante.

Através desse conjunto probatório, trazido aos autos, os autuantes conseguiram revelar que a cadeia de produção e consumo analisada se caracteriza pela estratégia comercial de marketing direto, cujas operações são alcançadas pela substituição tributária a partir das remessas promovidas pelo autuado, restando aos agentes econômicos envolvidos o papel a seguir relatado pelos autuantes:

*“1- A “Via Blumenau” age como remetente das mercadorias nas operações interestaduais destinadas para a Bahia, marco inicial de execução do marketing direto, figurando como os reais compradores pequenas revendedoras – as denominadas “sacoleiras” - encarregadas de comercializá-las porta a porta para o consumidor final.*

*2- Os destinatários que aparecem nas notas fiscais emitidas pela autuada - supostos adquirentes das mercadorias e assim qualificados em contrato de credenciamento como forma de burla à legislação tributária - não passam de meros repassadores logísticos, prestadores de serviços portanto, encarregados apenas de concentrar, facilitar e entregar as mercadorias compradas pelas “sacoleiras”, contra retribuição de uma quantia pelo serviço.*

*3- Os pequenos revendedores – as “sacoleiras” – que após visitarem sua clientela “porta-a-porta” e captarem as suas necessidades de consumo, formulam os pedidos de compra para a autuada via repassador logístico e finalizam a revenda dos produtos.*

*4- E completando a cadeia produtiva, o consumidor final, pessoas físicas desejosas em adquirirem os produtos exibidos em catálogos pelas “sacoleiras”.”*

Diferente do organograma que o autuado ilustrou na peça impugnatória, o ciclo ocorre da seguinte maneira: “A Blumenau/SC envia para repassador logístico do Estado da Bahia, que serve como distribuidor e é pago só pelo serviço de distribuição, com os respectivos catálogos contendo os preços de cada produto, as revendedoras por sua vez revendem ao consumidor final fazendo o mostruário dos produtos e, caso, os clientes solicitem as mercadorias, as revendedoras solicita ao repassador do Estado.”

Cabe concordar com os autuantes que, na condição de substituto tributário sem efetuar a devida retenção e respectivo recolhimento do ICMS, o autuado se coloca em posição ilegal e injustamente vantajosa se comparada às outras empresas que praticam o marketing direto e cumprem com os seus deveres tributários.

Os Auditores colheram uma série de provas da efetiva prática de Marketing direto, descrevendo o ciclo econômico engendrado pelo autuado, a partir dos pedidos de compra feitos pelas revendedoras “porta a porta”, as conhecidas sacoleiras, com os preços constantes em catálogos; os produtos são enviados em caixas lacradas com nome e endereço da revendedora, por intermédio dos repassadores logísticos. Repassador lógico foi a denominação que os autuantes deram aos destinatários das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento autuado para fins de facilitação logística. No repassador, a revendedora confere e paga o valor correspondente das mercadorias despachadas, revendendo-as para consumidores finais.

Toda a estratégia de vendas é confirmada em função das provas relacionadas no PAF.

Consta às fls. 130/133 (prova 10) demonstrado que antes de outubro de 2008 o autuado já trabalhava com marketing direto e operava com catálogos expositores das mercadorias com indicação dos respectivos preços, a saber literalmente alinhado pelos autuantes: “a) O Catálogo Nº 74 (fls132) data do bimestre novembro/dezembro de 2007, (pág 116 do Catálogo) no qual na

*parte final consta formulário de pedido de compra a ser feito pelo revendedor “porta-a-porta”; b) O Catálogo Nº 77 (fls. 131) data do bimestre maio/junho de 2008 (ver campo de validade na capa e pág. 108 do Catálogo), no qual na parte final consta formulário de pedido de compra a ser feito pelo revendedor “porta-a-porta” e; O Catálogo Nº 82 (fls 133) data do bimestre março/abril de 2009 (ver campo de validade na capa e pág. 108 do Catálogo), na parte final consta formulário de pedido de compra a ser feito pelo revendedor “porta-a-porta”*”. Evidência esta cabal que a empresa atuava e atua dentro do regime de marketing direto.

O Catálogo nºs 74 é de novembro/dezembro de 2007 (anexado nos autos), o 75 é de janeiro/fevereiro de 2008, o 76 de abril/maio de 2008, o 77 de maio/junho de 2008 (anexado nos autos), o 78 de julho/agosto de 2008, o 79 de setembro/outubro de 2008, o 80 de novembro/dezembro de 2008, o 81 de janeiro/fevereiro de 2009, o 82 de março/abril de 2009 (anexado nos autos) e assim sucessivamente, até chegar ao último que chegou nas mãos dos autuantes, o de nº 94, anexado, com vigência para os próximos meses de março e abril de 2011.

O Catálogo nº 77 se reporta ao bimestre novembro/dezembro de 2007, o de Nº 01 pode remontar a setenta e sete bimestres atrás, se considerarmos as edições anteriores com esta periodicidade, o que nos remete para o longínquo 1987 ou, quando nada, 1988... Ou, na melhor das hipóteses, se reduzirmos a periodicidade para mensal retroagiríamos no tempo em 76 meses, quase seis anos e meio, voltando para os idos de 2001.

O fato demonstra que já em 2007 setenta e seis (76) catálogos idênticos aos presentes nos autos já tinham sido publicados e que, independente dos catálogos que exibem descrição, código e preço das mercadorias, outras comprovações sólidas e conclusivas foram apensadas.

Conforme prova às fls. 110/114 (prova 06) ficou evidenciado haver o sistema de marketing direto bem antes de 2008, na medida em que: a) *Na Ata de Reunião (fls. 111/112) realizada entre os autuantes e a Srª Sueli Santana dos Santos, sócia da Guito Comércio e Serviços Ltda, esta trabalha com a autuada no marketing direto desde a época em que foi criada, pois após dizer que “...opera comercialmente dentro do sistema de marketing direto, repassando para fins de facilitação logística mercadorias recebidas da Via Blumenau Industria e Comércio Ltda”, afirma que “tal situação perdura” desde quando a “Guito Comércio” foi criada e; Na Folha de Dados Cadastrais emitida pelo sistema eletrônico da SEFAZ da Bahia (fls 113/114) está consignado que a “Guito Comércio” está incluída no Cadastro Fazendário desde 08/01/1996, portanto doze anos atrás da data alegada pela “Via Blumenau”*”.

Consta demonstrado às fls 115/119 (prova 07) haver o sistema de marketing direto bem antes de 2008, na medida em que na Ata de Reunião (fls. 115/116) realizada entre os autuantes e a Srª Selmaria Dias Alcântara, dona de pessoa jurídica de mesmo nome, esta disse que trabalha com o autuado no marketing direto “... há mais de 6 anos”, ou seja, desde 2004.

Às fls. 134/258 (4- PROVA Nº 11) exibe diversas Notas Fiscais de autoria da “Via Blumenau”, emitidas entre 20/4/2007 e 29/7/2009, nas quais se registrou uma grande quantidade e variedade de produtos acondicionados, em porções diminutas, em inúmeras caixas igualmente pequenas, o que denuncia serem tais mercadorias destinadas a revendedoras “porta-a-porta”. Por tais documentos se vê a prática do marketing direto desde 2007.

Às fls. 262/270 (prova 13) exibe em ata reunião realizada com a Sra Joseane Soares Lima, revendedora “porta-a-porta”, no qual afirmou de que esta travou relações comerciais com a “Via Blumenau” e trabalha com ela “...desde 1990” (fls. 263 e 269).

Às fls. 271273 (prova 14) exibe em ata reunião realizada com a Sra. Rosimeire da Cruz de Cerqueira, revendedora “porta-a-porta”, que também afirma de que esta travou relações comerciais com a “Via Blumenau” e trabalha com ela “...há mais de 06 anos” (fls. 272).

Às fls. 287/293 (7- PROVA Nº 17) estampa a página oficial da empresa na Internet e lá está dito taxativamente, em seção chamada “**primeiros passos**”, que em 1994 se instalou numa pequena área de 200 m<sup>2</sup>, produzindo camisetas “... que eram comercializadas através de catálogos no sistema porta-a-porta” (sic.).

O relatório técnico de visita (Prova nº 01, fls. 76/77) elaborado pelos autuantes, no qual se constatou que a empresa possui duas unidades inteiramente independentes do ponto de vista das instalações, uma cuidando da fabricação de roupas, a unidade industrial, outra cuidando da sua comercialização, esta última incumbida de disparar as vendas via marketing direto, Contestado ainda que a questão é apenas temporal, pois o autuado reconheceu que passou a operar com marketing direto a partir de 2008. Logo, quanto ao fato de ser o contribuinte substituto tributário de 2008 até hoje, por força do Convênio ICMS 45/99, dúvidas não persistem, por outro lado, bem como coube demonstrado que a estratégia do marketing direto vem sendo adotada desde quando a empresa começou a dar seus primeiros passos, precisamente em 1994.

Reprodução sucinta, uma vez já relatado, do conjunto probatório coletados pelos autuantes, fls. 68/73, relativos aos pontos mais destacados: PROVA 1 - “Credenciamento concedido pelo fisco catarinense; PROVA 2 - “Relatório Técnico de Visita à “Distribuidora Ebenezer”, por meio do qual se conclui que a relação jurídica existente entre o operador logístico distribuidor que é de prestação de serviços de entrega das caixas lacradas para as revendedoras “sacoleiras”. O operador distribuidor não compra mercadorias da “Via Blu.””; PROVA 3 - A Ata de Reunião feita com os Sócios Secundino Bispo dos Santos, ocasião em que referido senhor garantiu que todos os operadores logísticos “distribuidores” relacionados com o autuado não passam de prestadores de serviços de intermediação logística e assessoramento e consultoria de marketing das revendedoras; PROVA 4 – “A Ata de Reunião feita com a Sócia Nairan Mota dos Santos, sócia da Cosmobel Comércio de Cosméticos Ltda, na qual ficou dito que, não obstante ser a empresa destinatária das notas fiscais emitidas pela Via Blumenau Industria e Comercio Ltda, não passa de Prestadora de Serviços contratada por esta última, mera repassadora de mercadorias adquiridas pelas revendedoras sacoleiras que as revende para os consumidores finais, responsável pela captação daquelas e intermediação logística das transações comerciais de compra e venda”; PROVA 5 – “O Processo Comercial do pedido de compra efetuado pelas revendedoras “porta-a-porta” - acompanhados dos respectivos avisos de despacho - , intermediado pela Cosmobel Comércio de Cosméticos Ltda, através do qual se conclui que é o revendedor “sacoleiro” quem compra os produtos”. PROVA 6 – “A Ata de Reunião feita com a Srª Sueli Santana dos Santos, sócia da empresa Guito Comércio e Serviços Ltda, na qual ficou dito que, não obstante ser destinatária das notas fiscais”; PROVA 7 – “A Ata de Reunião feita com a empresária Selmaria Dias Alcântara, na qual ficou assegurado ser ela uma prestadora de serviços e não uma revendedora das mercadorias fornecidas”; PROVA 8 – “A Quesitação respondida pelo Sr. Francisco de Araújo Brito, sócio da Boa Esperança Distribuidora de Catálogos Ltda, um dos principais repassadores logísticos” e “O Aviso de Despacho em nome da Tatila Alves dos Santos, no qual se atesta que as mercadorias foram despachadas em favor da revendedora “sacoleira”, inclusive fazendo jus a pontos de premiação”; PROVA 9 – “O Resumo de Faturamento para as revendedoras “porta-a-porta” intermediado logicamente pela Guito Comércio e Serviços Ltda, no qual se demonstra cabalmente que a venda se dá entre a Via Blumenau Industria e Comercio Ltda e as Revendedoras”; PROVA 10 – “Os Catálogos de exposição das mercadorias e dos preços sugeridos, a partir dos quais se conclui que é a revendedora “sacoleira” a verdadeira adquirente das mercadorias”; PROVA 11 – “Um Jogo de Nota Fiscal mais Nota de Despacho mais Conhecimento de Transporte, no qual se demonstra que o faturamento é feito em pequenas quantidades de produtos acondicionadas em grandes quantidades de caixas, o que prenuncia serem destinados a pequenos revendedores “sacoleiros””; PROVA 12 – “As Etiquetas, afixadas em caixa lacrada contendo as mercadorias, nas quais se verifica os dados do operador logístico distribuidor e da revendedora “sacoleira”, o primeiro encarregado de receber as mercadorias e repassá-las à revendedora “sacoleira””; PROVAS 13 e 14 – “As Declarações da Revendedora “porta-a-porta” Joseane Soares Lima e Rosimeire da Cruz Cerqueira, a partir das quais se conclui que estas pessoas compram os produtos da Via Blumenau Ind e Com Ltda”; PROVA 15 – “O Contrato de Credenciamento entre a Innova Marketing S/A e o repassador logístico “distribuidor” Guito Comércio e Serviços Ltda, no qual se demonstra cabalmente que este último age como prestador de serviços para a intermediação e distribuição logística das mercadorias vendidas pela Via Blumenau Indústria e Comércio Ltda e compradas

pelas revendedoras autônomas, além de prestar também às revendedoras serviços de consultoria e assessoramento em estratégias comerciais”; PROVA 16 – “As Fichas Cadastrais da “Via Blumenau” e da Innova Marketing S/A, a partir das quais se demonstra que ambas pertencem ao mesmo grupo econômico, a primeira cuidando da comercialização dos produtos, a segunda cuidando de municiar o operador logístico distribuidor de informações, subsídios e elementos para que este possa prestar corretamente o serviço de entrega das caixas e de assessoramento das revendedoras”; PROVAS 17 e 18 – “declarações da própria empresa autuada....” (Fonte: Página da Internet) que revela que “A Via Blumenau Indústria e Comércio Ltda reconhece que há anos atua nas vendas “porta-a-porta” através de catálogos de mercadorias e respectivos preços, isto é, marketing direto, sendo portanto responsável por substituição pelo ICMS devido nas operações subseqüentes” e “Na Seção Notícias a própria Via Blumenau Indústria e Comércio Ltda reforça que comercializa mercadorias via catálogos, portanto dentro do sistema de marketing direto”; PROVAS 19 a 25 – Na Página na Internet da ABEVD, instituição que congrega as grandes empresas adeptas ao marketing direto (Natura, Avon etc.) e na qual a “Via Blumenau” é filiada, conclui que: “a) O sistema de marketing direto previsto na legislação tributária pressupõe a estratégia de vendas diretas praticadas “porta-a-porta”, mediante exibição dos catálogos, e envolve no início da cadeia de comercialização as empresas associadas à ABEVD – a Via Blumenau Ind e Com Ltda sendo uma delas -, os vendedores diretos, isto é, os pequenos revendedores, também chamados de “sacoleiros”, e os consumidores finais (SEÇÃO PRINCIPAL); b) O fato da Via Blumenau Industria e Comercio Ltda reconhecer ser empresa que atua com vendas diretas – até porque é filiada da ABEVD - a coloca como substituta tributária nos termos do Conv. ICMS 45/99 (SEÇÃO “Associados”); c) A ABEVD admoesta as suas associadas – entre elas a Via Blumenau – a responsabilidade por substituição tributária do ICMS que seria devido pelas “revendedoras” (SEÇÃO “Guia de Legislação”); d) A ABEVD afirma que a atividades de vendas diretas atinge uma gama diversificada de produtos (SEÇÃO “Histórico”); e) A Seção detalha as explicações a respeito das vendas diretas, também conhecidas como vendas “porta-a-porta” ou vendas via marketing direto, trazendo definições desta prática comercial e dos agentes econômicos envolvidos, a saber, as grandes empresas fornecedoras de mercadorias vendidas por intermédio de catálogos, designadamente a Via Blumenau Ind. e Com. Ltda, os pequenos revendedores, também denominados de autônomos ou “sacoleiros”, além dos consumidores finais. (SEÇÃO “Vendas Diretas: O que é?”); f) Mais uma vez a ABEVD define o sistema de vendas diretas, desta feita dando realce para as grandes empresas, entre elas a Via Blumenau Ind e Com Ltda, colocadas como um grande canal de distribuição com grande potencial de expansão geográfica. (SEÇÃO “Vendas Diretas: O que é? – Missão”); g) Esta Seção traz novamente a definição de revendedores, inclusive dentro do previsto no Conv. ICMS 45/99, aduzindo ainda que as grandes empresas – entre elas a Via Blumenau Ind e Com Ltda – pagam os impostos por elas, e, por isso mesmo, são fiscalizadas pelos Estados, num movimento típico da substituição tributária do ICMS. (SEÇÃO “Vendas Diretas: FAQ”)”.

Os autuantes, em sua segunda informação fiscal, ampliam com maiores detalhes as questões relativas às provas acima alinhadas de 01 a 25, reproduzidas de forma completa no do presente acórdão, que ora integro em sua totalidade a esse voto, abordando arguições sobre pagamento de duplicatas, devoluções, catálogos, pedidos de mercadorias, repassadores logísticos e demais informações, para ficar consolidado o fato de que as mesmas ratificam as conclusões do modo operacional do sujeito passivo que o enquadra de forma ajustada na imputação sob análise.

Os elementos de prova apresentado pelo autuado, quanto ao doc. 01, é condensado nas cópias dos RGs dos sócios e do Contrato Social, mero cumprimento formal ;Já no doc. 02 firma entendimento que o autuado pouco congregou mostruários de mercadorias sem referência a preço, na tentativa de afiançar que a empresa não praticava marketing direto antes de 2008, o que já ficou demonstrado o contrário; No doc. 03, firma volumosas fotocópias das guias nacionais de recolhimento estadual de ICMS – GNREs, tendo ao argumento de que, no período em que passou a trabalhar com marketing direto e dentro dos exercícios alcançados pela auditoria – 2008 até 2009 -, o imposto tinha sido recolhido pelo repassador logístico, no qual teria que evitar o “*bis in idem*”

e seria cabível uma espécie de “compensação”, sendo ele, o autuado implícito no pedido, no qual assume a imputação, pois alegou que se trata de “de milhares de guias de recolhimento”.

O autuado não trazer aos autos, mesmo após intimado, o aludido “DOC. 04” contendo notas fiscais de venda dos repassadores logísticos, cabendo razão aos autuantes que, *ainda assim, os ditos documentos merecem descrédito, pois em paralelo à intermediação logística, nada obstou que os citados repassadores exercessem atividade genuinamente comercial, inexiste a obrigação de se ter exclusividade naquela prestação de serviços, depois, é factível a tentativa do autuado de disfarçar o modo pelo qual se davam as operações, os repassadores logísticos emitissem uma ou outra nota fiscal de venda aqui e ali. Mas o engenho não resistiria perante um simples confronto do volume de mercadorias destinadas a eles com o volume de “vendas” materializado nas notas fiscais, a quantidade de entradas dos produtos seria infinitamente maior do que as suas saídas.*

Quanto à alegação da admissão de que o contribuinte executa marketing direto (2008 e 2009) e pede compensação de valores, pelos os recolhimentos que eram feitos posteriormente, em nome do repassador logístico, não há registro de que o autuado tenha feito os recolhimentos para a Bahia. Em relação à arguição de que vem fazendo recolhimentos de imposto com receio de que as mercadorias sejam apreendidas pelos postos fazendários baianos e que caso não houvesse tais recolhimentos poderia apresentar futuras apreensões de suas mercadorias, realmente não há o que se falar em “*bis in idem*”, uma vez que só se verifica tal ocorrência, quando o sujeito passivo já satisfez a exigência tributária e dele é novamente reclamada a mesa exigência, ou seja, relativa ao mesmo fato gerador, o que efetivamente não é o caso, uma vez que a supletividade nas operações interestaduais, só ocorre quando, conforme disposições regulamentares, não é possível alcançar o substituto tributário.

Os recolhimentos foram feitos pelos repassadores logísticos, meros prestadores de serviços encarregados de entregarem as caixas lacradas às revendedoras “porta-a-porta”, mediante pagamento de uma comissão, o que a rigor, para as operações objeto de marketing direto, ditos repassadores não são nem contribuintes de ICMS, de sorte que as quantias pagas não podem sequer ser consideradas como recolhimentos do referido imposto, não havendo como aplicar o instituto da compensação, uma vez que não há previsão legal para tanto, bem como a presente situação não se ajusta às condições necessárias para utilização desse recurso.

Para os valores recolhidas indevidamente cabe o direito de restituição.

Quanto à alegação de que não cabe a cobrança enquanto as normas do conv. 45/99 não foram implementadas no Estado, padece de qualquer fundamentação uma vez que irregularidade descrita no Auto de Infração, tem como amparo as primeiras cláusulas do Convênio ICMS 45/99, combinadas com o art. 379 e parágrafos respectivos do Regulamento do ICMS da Bahia – RICMS-BA. Logo, ficou evidente a obrigação da retenção do tributo quando das remessas para a Bahia de mercadorias submetidas ao regime do marketing direto e o autuado faz a transcrição de decisão prolatada pelo CONSEF nos idos de 2000, se reportando evidentemente a fatos geradores ocorridos antes daquele ano, época em que o multicitado Convênio não havia sido implementado, como ainda, cita normas insculpidas no “caput” do art. 379 e §§ do RICMS baiano, implantadas através do Decreto nº 7691 (Alteração nº 13 do RICMS), produziram efeitos jurídicos no final de 1999, designadamente 04/11/99, de sorte que hoje não tem o menor cabimento a transcrição da ementa do CONSEF.

Não cabe a aplicação do art. 125 do RICMS/97, para a hipótese em lide. No caso da substituição interestadual, a responsabilidade é do remetente, excluída a do adquirente, mesmo que destinada a contribuinte não-inscrito. Naquela época, anos de 1999 e 2000, quando ainda não valia a substituição para a Bahia, admitia-se a antecipação, mecanismo diferente da primeira, de modo que o imposto poderia ser cobrado na entrada da mercadoria em território baiano. Mesmo naquela época o art. 125 citado não dizia que a responsabilidade era do adquirente, de qualquer maneira a responsabilidade cairia sobre o contribuinte remetente.

Na sustentação de que a “*Venda de produção do estabelecimento*” e 6102, “*Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros*” tiveram base nos CFOPs 6101 assinalados nas notas fiscais, tal descrição, conforme os autuantes, nada auxiliam o desate do processo, pois apenas estar a dizer que se está vendendo mercadoria comprada de fornecedor da “Via Blu” ou por ela mesmo produzida. Entretanto, mesmo que o CFOP dissesse alguma coisa, a simples consignação do código fiscal no documento fiscal não tem o poder de transformar a natureza da operação mercantil. O que há de prevalecer é a maneira pela qual ela se deu, bem como a mera declaração cadastral ou contratual da atividade a ser exercida pelo contribuinte não pode desfazer a realidade identificada no dia-a-dia. É comum a pessoa jurídica pretender atuar como comerciante, redigir contrato social neste sentido, se inscrever como tal nos órgãos tributários, mas de fato atuar como prestador de serviços e não promover as devidas alterações contratuais e cadastrais.

Destaco, ainda, as pertinentes considerações dos autuantes, quanto aludem a exibição da 2<sup>a</sup> peça defensiva, onde o autuado carreou aos autos supostos elementos de prova e contra-prova que absolutamente não auxiliam na resolução da demanda e só produzem efeitos contra a própria empresa. São 3 lotes de documentos que serão analisados de per si: “*I- O primeiro lote alude a contratos e aditivos celebrados entre o contribuinte e a Empresa de Correios e Telégrafos – ECT...; II- O segundo tipo de documentos remete às declarações prestadas pela empresa ao Fisco Baiano de que a partir de agosto de 2010, de uma hora para outra, passou a agir como praticante do marketing direto. Aqui o contribuinte apenas reconhece a sua condição de substituta tributária, coincidentemente na mesma época em que o erário disparava ação fiscal no intuito de apurar a sua responsabilidade passiva. Se, recentemente, repentinamente, a Autuada passa a operar com a Bahia da mesma maneira que sempre operou em todos os quadrantes do país, isto se afigura como mais uma circunstância que confirma sua condição de substituta tributária desde o sempre; e III- O terceiro lote de documentos mostra que em outras unidades federativas o contribuinte obteve regime especial para proceder à retenção do imposto face a sua condição de substituta tributária. Registre-se que tais regimes costumam resultar de “acordos” feitos entre os sujeitos ativo e passivo no sentido de que este passe a adotar para cálculo da substituição tributária margens estimadas diferentes das estipuladas na legislação do ICMS. Em vez de ajudar, tais autorizações só depõem contra as explicações da “Via Blu”, pois está claro que sua estratégia de vendas em todo o Brasil era feita sob o marketing direto, inclusive junto a Estados circunvizinhos à Bahia, como Alagoas*”.

Quanto às arguições de inconstitucionalidade da substituição tributária, o art. 6º da Lei Complementar 87/96, autorizaria a substituição questionada. O seu “caput” credencia a lei estadual atribuir a contribuinte a condição de substituto, passando a ser responsável pelo pagamento do imposto devido em operações posteriores e que, no caso da Bahia, a Lei Estadual nº 7014/96 instituiu o ICMS em seu território. E no “caput” do art. 10 está determinado que nas operações das quais participem duas ou mais unidades Federativas, o implemento da substituição tributária necessitará de ajuste para este fim, celebrado entre os Estados-membros interessados. O art. 9º da aludida lei complementar do ICMS, alinha que a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico, assinado pelos Estados interessados, de forma que aí serão fixadas as condições para que se opere a tributação antecipada, seja recaindo sobre uma determinada atividade econômica, seja recaindo sobre um tipo ou vários tipos de mercadorias, bens ou serviços, no entanto, é com base na autorização concedida pela própria LC 87/96 que surgiu o Convênio ICMS 45/99, acordo interestadual celebrado por todos os Estados-membros com o objetivo de promover a tributação antecipada das operações praticadas pelas revendedoras “porta-a-porta”.

Verifico caber razão aos autuantes quando afirmam que não são os produtos têxteis que suscitam a tributação antecipada, mas o modo pelo qual estes são vendidos.

Quanto à alegação do autuado de ilegalidade da exigência fundada no §1º do art. 379 do RICMS-BA, não cabe pois o enquadramento da irregularidade se fez com base nas cláusulas primeira,

segunda e terceira do Convênio ICMS 45/99, aliadas ao art. 379 e respectivos parágrafos do RICMS-BA.

Não se estar cobrando o tributo porque as mercadorias são destinadas para contribuinte inscrito, distribuidores de produtos a revendedoras “porta-a-porta,” até porque não é esta a realidade detectada na investigação fiscal, até porque, nas próprias palavras dos autuantes, é sabido que este dispositivo se tornou caduco com a alteração do §1º da cláusula primeira do Convênio ICMS 45/99. As mercadorias foram vendidas para as pequenas revendedoras “porta-a-porta”, que recebiam as caixas lacradas por intermédio de um repassador logístico prestador de serviço e que não adianta as tentativas do autuado mascarar as operações de sorte a se esquivar de sua responsabilidade tributária.

Ficou demonstrado que o repassador logístico que cuida da intermediação e entrega das mercadorias compradas pelas “sacoleiras” funcionam muito mais como representantes comerciais e agenciadores do que distribuidores, segundo preceituam a Lei do Representante Comercial e os arts. 710 e seguintes do Código Civil em vigor, na medida em que promovem a aproximação entre o vendedor, a “Via Blumenau”, e as adquirentes, as pequenas revendedoras “porta-a-porta”, agenciando pedidos de compra em favor da proponente e percebendo uma contraprestação pecuniária pelos negócios concluídos, no entanto, independentemente de ser ou não ser uma representação ou agência comercial, particularidade irrelevante para o deslinde do processo, pelo menos sob o prisma tributário, o fato é que os destinatários figurantes das notas fiscais emitidas pela autuada não eram contribuintes de ICMS e sim prestadores de serviços, que não agiam como distribuidores os destinatários das mercadorias enviadas pela “Via Blumenau”. Aqueles se encarregavam de entregar as caixas lacradas para as “sacoleiras” e pelo serviço prestado recebiam uma remuneração.

Cabe destacar ainda decisão relativa à autuação semelhante lançada contra PH Comércio e Serviços Ltda., já apreciada em Primeira Instância por este C. Conselho – Acórdão JJF 0189-05/11 - e foi considerada totalmente procedente, posto demonstrada a sua condição de substituta tributária e atribuída a sua responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto estadual em favor do Estado da Bahia, nos termos do Convênio ICMS 45/99, pois na análise ficou dito ainda em tom preliminar que “*não encontro no presente Auto de Infração quaisquer motivos que o condene à nulidade ... A infração está descrita de forma clara, fundamentada nos demonstrativos, nos diversos materiais de provas e documentos fiscais que embasaram a acusação fiscal, determinando, com segurança, a infração e o infrator*” (sic), sendo que ficou sobre a responsabilidade do adquirente da mercadoria, acentuou a E. JJF: “*Argumenta ainda o sujeito passivo que o imposto não recolhido pelo substituto tributário caberia ao fisco baiano exigir o cumprimento da obrigação do adquirente situado em seu território. Nesse sentido, a própria legislação tributária do ICMS do Estado da Bahia ao tratar da possibilidade de exigência do imposto não retido pelo remetente, no caso de existência de convênio ou protocolo, determina que a exigência contra o destinatário somente é possível de forma supletiva, após esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição consoante dispõe o §1º, I do art. 125 do RICMS/BA*” (sic.)

A respeito do conjunto probatório levantado na oportunidade pelos autuantes, assim se manifestou a JJF: “*Os Auditores colheram uma série de provas da efetiva prática de Marketing direto, descrevendo o ciclo econômico engendrado pelo autuado, a partir dos pedidos de compra feitos pelas revendedoras ‘porta-a-porta’, as conhecidas sacoleiras, com os preços constantes em catálogos; os produtos são enviados em caixas lacradas com nome e endereço da revendedora, por intermédio do repassador logístico. Repassador lógico foi a denominação que os autuantes deram aos destinatários das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento autuado para fins de facilitação logística. No repassador, a revendedora confere e paga o valor correspondente das mercadorias despachadas, revendendo-as para consumidores finais*” (sic.).

Considero demonstrado que a relação jurídica que se estabelece entre o sujeito passivo e os seus “clientes” é de prestação de serviços, na modalidade de intermediação logística, pois estes últimos apenas se encarregam de repassar e facilitar a entrega das caixas lacradas das

mercadorias para as “sacoleiras”, restando, assim, diante do exuberante conjunto probatório trazidos aos autos, cabível a condição atribuída ao sujeito passivo de utilizar o sistema de marketing direto para comercialização de seus produtos, deixando de proceder à retenção do ICMS, e ao consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas que destinam mercadorias a revendedores, localizados no Estado da Bahia, que efetuam venda porta a porta para consumidor final, nos termos do Convênio ICMS 45/99.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206912.0028/10-5, lavrado contra **VIA BLUMENAU INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.162.093,19**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de maio de 2012

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

ANGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR