

**A. I. N°** - 278997.0005/12-9  
**AUTUADO** - VIA BLUMENAU INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**AUTUANTES** - KLEBERSON POLITO BARRETO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 03/10/2013

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0228-03/12

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MARKETING DIRETO. VENDA PORTA A PORTA. **a)** FALTA DE RETENÇÃO, RETENÇÃO A MENOS E RECOLHIMENTO DO ICMS ST. **b)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO. Nos termos do Convênio ICMS 45/99 c/c o art. 379, §1º do RICMS-BA/99, cabe ao remetente na qualidade de sujeito passivo por substituição efetuar a retenção e o consequente recolhimento do imposto. Irregularidades constatadas 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. A falta de apresentação pelo impugnante dos catálogos de preços com a identificação do período em que foram utilizados nas operações de vendas resultou na aplicação da base de cálculo prevista no §4º do art. 379 do RICMS-BA/97. Infrações caracterizadas. Não acolhida a arguição de nulidade. Rejeitado pedido de diligência. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 12/12/2012, para exigir ICMS no valor de R\$1.140.467,73, em razão de terem sido constatadas as irregularidades abaixo citadas.

Infração 01 - Deixou de proceder à retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de julho de 2010 a dezembro de 2011. Sendo exigido o valor de R\$448.874,86, acrescido da multa de 60%.

Infração 02 - Procedeu a retenção a menos e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de julho de 2010 a dezembro de 2011. Sendo exigido o valor de R\$348.064,84, acrescido da multa de 60%.

Infração 03 - Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de dezembro 2010 a novembro de 2012. Sendo exigido o valor de R\$343.528,03, acrescido da multa de 150%.

Consta na Descrição dos Fatos: “A fiscalização da empresa a cima foi realizada seguindo o que rege a legislação vigente mais precisamente o convênio 45/99, acordo interestadual que trata de marketing direto, tendo sido apurada as seguintes irregularidades:1) Procedeu a retenção a menor do imposto devido por substituição tributária – ICMS – ST e, consequentemente efetuou o recolhimento a menor do ICMS-ST na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, conforme demonstrativo de Apuração de Imposto RETIDO A Menor em anexo (anexos I e II).

2) Deixou de proceder a retenção do imposto devido por substituição tributária - ICMS - ST e recolhimento do ICMS - ST na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, conforme Auditoria da Substituição Tributária - 2010 e 2011 - Falta de Retenção em anexo (anexos III e IV). 3) Deixou de proceder o recolhimento do imposto retido na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, conforme Demonstrativos dos Valores Retidos e não Recolhidos (anexo V). Embora acompanhe impresso a primeira e última página, os demonstrativos de apuração do ICMS-ST citados acima, segue anexo em cd gravados na íntegra, com cópia para o contribuinte (anexo XI). A base de cálculo adotada na auditoria foi a definida na legislação do Estado da Bahia assim como dispõe o parágrafo único da cláusula terceira do Convênio 45/99, combinado com o artigo 379 e respectivos parágrafos do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 6284/97. Adotou-se a base de cálculo acima porque a empresa, quando intimada a apresentar os catálogos de produtos, respondeu que não trabalha com catálogos (ver anexo VI). Entretanto, o site da empresa, assim como as notas fiscais emitidas para contribuintes no Estado da Bahia contendo catálogos corroboram no sentido que a empresa trabalha com catálogos de produtos. Além disso, no site da empresa (anexo VIII) consta além das expressões “adquirir gratuitamente seu catálogo”, mostra as capas dos catálogos atuais e anteriores. Na página que qualifica a empresa eles dizem claramente, conforme transcrevo a seguir, que trabalham com o regime de catálogos senão vejamos: A estratégia: O foco na excelência do atendimento e na qualidade dos seus produtos logo produziu resultados. A Via Blumenau logo passou a ser sinônimo de qualidade de confecções comercializadas através de catálogos. (destaque nosso) O crescimento constante da demanda exigiu expansão contínua da área instalada bem como no mix ofertadas.” No campo resultado vemos: “O resultado: Superadas as dificuldades iniciais e tendo obtido um crescimento constante e sustentado, a Via Blumenau chega aos dezoito anos sendo conhecida em todo país como a empresa que fornece a melhor qualidade de roupas comercializadas através de catálogo. (destaque nosso) A empresa está instalada em uma área de mais de 14.000 m2, possui cerca de 900 funcionários e entrega um mix de mais de 800 modelos de confecções, além de um variado mix de produtos para uso pessoal e doméstico, fazendo de seu catálogo um autêntico shopping em sua casa.” (destaque nosso). Cópias anexo III). Os documentos fiscais citados acima (cópias anexo IV) contendo catálogos, embora diferentemente do gratuito informado no site, a citação contida no campo informações complementares - “NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A SAÍDA DE IMPRESSOS C/ FINALIDADE DE PROPAGANDA, CFE PORTARIA SET 116/87”, deixa claro tratar-se de catálogos de venda. O ICMS-ST lançados nas infrações foi calculado de acordo com o parágrafo único da cláusula terceira do Convênio 45/99, em que o Estado, onde está situada a empresa, é signatário, aplicando-se a MVA (Margem de Valor Agregado) determinada pelo art. 379 e respectivos parágrafos do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 6284/97 e concedendo-se o crédito fiscal da operação própria. As informações de saídas de mercadorias foram coletadas dos arquivos do contribuinte enviados pelo Sintegra em conjunto com as notas fiscais eletrônicas extraídas do sistema SEFAZ e conferência física das notas fiscais (amostragem) que demonstram a fidelidade dos dados e documentos que serviram de base para a fiscalização do contribuinte. A empresa acima está inscrita no Estado da Bahia na condição de contribuinte substituto e esta sujeita ao convênio 45/99, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com marketing direto relativamente as vendas de produtos para empresas situadas no Estado da Bahia.”

O autuado, por meio de advogado com procuração à fl. 177, apresenta impugnação, fls. 154 a 174, aduzindo as seguintes ponderações.

Afirma em relação à sucinta descrição da infração cometida, que se pode deduzir que a fiscalização está a exigir-lhe o ICMS que entende devido, por substituição tributária, em relação às operações subsequentes de vendas realizadas no Estado da Bahia. Acrescenta que o ICMS apurado por substituição tributária pela fiscalização levou em consideração única e exclusivamente a base de cálculo informada pela própria impugnante por ocasião da apuração do tributo devido ao Estado de Santa Catarina - no registro 50 do SINTEGRA - acrescido de uma margem de valor agregado de 60%.

Diz que a pretensão do Auto de Infração não merece prosperar porquanto se encontra completamente divorciada da realidade fática, ou seja, por não ter levado em consideração as atividades que efetivamente desenvolve. Continua esclarecendo que sua atividade produtiva se concentra na fabricação (industrialização) de produtos têxteis (roupas). Informa que quando intimado para apresentação dos catálogos, informou que as impressões das edições dos catálogos eram realizadas por empresa contratada, denominada “Inova Marketing S/A”, conforme evidencia-se na contracapa dos catálogos. Revela que mesmo assim enviou amostras de catálogos através do sedex, fls. 193 a 918, (DOC. 03), o qual foi recusado pela autoridade fazendária, de acordo com o comprovante anexo. Registra que nesse sentido, a margem de lucro

arbitrada de 60% não deve prosperar, devendo a margem de lucro ser apurada com base nos preços de venda, os quais devem ser buscados de forma adequada para o referido arbitramento.

Assevera que declara o valor da Substituição Tributária através da GIA-ST e SPED, conforme protocolos anexos, fls. 1503, 1506 e 1509, informações que não foram levadas em consideração pelo Estado da Bahia, sendo preferido o arbitramento indevido. Registra que anteriormente vendia seus produtos predominantemente para pessoas físicas e que a partir de 2008, 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.

Revela que consoante se observa em seu objeto social, atua no ramo de comercialização de mercadorias por catálogos, pelo sistema de marketing direto, operando vendas de produtos por catálogo por meio dos chamados revendedores porta-a-porta, como é o caso da AVON, NATURA etc., efetuando vendas através de catálogos bimestrais, com preços impressos. Acrescenta observando que por meio dessa operação, o revendedor porta-a-porta (pessoa física) efetua o pedido de produtos comercializados pela empresa impugnante - por meio de catálogos onde consta a indicação do preço de venda final - e os entrega ao consumidor final, lhe repassando o valor líquido da operação, ou seja, descontada a margem de lucro. Arremata esclarecendo que nessas operações, com base especialmente no Convênio ICMS 45/99, tem-se exigido o destaque do ICMS, supostamente devido por antecipação na forma de substituição tributária, em relação às operações subsequentes realizadas pela pessoa física, chamado revendedor porta-a-porta.

Frisa não concordar com o lançamento levado a efeito pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, eis que se afigura absolutamente ilegal a exigência do ICMS devido por substituição tributária pela revenda das mercadorias a revendedores porta-a-porta, cobrado com base no Convênio ICMS 45/99.

Pondera que 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 - pleiteou a sua inscrição estadual também no Estado da Bahia, na condição de regime especial, para que pudesse proceder ao recolhimento do ICMS por substituição tributária.

Informa que 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, fls. 920 a 1499.

Afirma que na prática tem sido obrigada a realizar referidos recolhimentos, sob pena de inviabilizar suas atividades junto ao Estado da Bahia, já que a fiscalização tem exigido da impugnante, de forma completamente equivocada, o recolhimento antecipado do ICMS, sob pena de retenção de mercadorias em Postos Fiscais.

Destaca que, apesar de não ser a responsável pelos catálogos, solicitou os mesmos à empresa INOVA, e efetivamente procedeu a remessa via SEDEX à fiscalização da Bahia. Afirma que houve recusa no seu recebimento, conforme se infere a informação do Correio (DOC. 03), fl. 193, o que levou a fiscalização a proceder ao arbitramento dos valores, considerando que a empresa não cumpriu com a intimação fiscal de enviar os catálogos. Sustenta que é nulo o presente Auto de Infração por flagrante cerceamento de defesa, já que cumpriu devidamente a intimação fiscal.

Diz entender restar demonstrado que o Auto de Infração não possui os elementos suficientes para se determinar - com segurança e precisão - a infração imputada, devendo ser prontamente cancelado. Arremata destacando que não há como manter-se o Auto de Infração nos valores arbitrados de 60%, devendo a margem de lucro ser apurada nos preços de venda que conforme se evidencia nos catálogos, que foram devidamente enviados à fiscalização.

Transcreve o teor do parágrafo 1º, do art. 129 do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, para destacar os requisitos que a notificação fiscal de lançamento deverá preencher, obrigatoriamente e sob pena de nulidade. Assevera ser contundente que a notificação deverá

mencionar especificamente a disposição da lei em que seja fundada a constituição do crédito tributário e que a regra em questão não suscita qualquer dúvida, trata-se de comando para que o agente fiscal indique na notificação a disposição da lei. Arremata frisando que a norma não é supérflua nem tampouco afastável, eis que 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.

Sustenta que a conduta da autoridade fazendária não corresponde à prescrição legal, por isso nula, já que na notificação de lançamento não foram indicados os dispositivos legais que autorizam a constituição do crédito pretendido, mas tão somente regras provenientes do Regulamento do ICMS, contidas no bojo de decretos expedidos no âmbito do Poder Executivo Estadual.

Frisa que à luz do disposto no art. 129, §1º do COTEB, e do art. 28, VII do RPAF-BA/99 que o Auto de Infração conterá, obrigatoriamente, “as assinaturas do autuante, do autuado ou de seu representante ou preposto, bem como 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.

Assegura que a legislação do Estado 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 a assinatura do próprio autuado ou de seu representante legal.

Sustenta 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.

Assevera que é nulo o Auto de Infração por não preencher a formalidade essencial exigida no art. 129, §1º, inciso VI, do Código Tributário do Estado da Bahia, ou seja, por não conter a assinatura do autuado ou de seu representante fiscal.

Sustenta que o Auto de Infração afigura-se igualmente nulo por conta do descumprimento - pela fiscalização - de ato administrativo reputado essencial e indispensável para que seja considerada válida e eficaz a ação fiscal ao deixar de lavrar o competente Termo de Início de Fiscalização, o que por si só retira a validade do Auto de Infração contestado, eis que contraria a expressa determinação do art. 28 do RPAF-BA/99. Acrescenta que mesmo tendo a fiscalização feita a partir de autorização conferida pela Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina, diz entender 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.

Esclarece que o próprio Convênio ICMS 93/97, ao estabelecer 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.

Afirma que a fiscalização responsável pela lavratura do Auto de Infração findou por não atender ao disposto nas alíneas “a” e “b”, inciso I, da Cláusula segunda do Convênio ICMS 93/97, na medida em que não emitiram o documento de início de fiscalização, tal 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).

Remata asseverando que tais irregularidades inquinam de nulidade o próprio Auto de Infração, porquanto importam em ofensa ao postulado do devido processo legal, ou seja, em contrariedade com as regras estabelecidas no próprio regulamento que norteia os atos e procedimentos administrativos de fiscalização tributária.

Aduz que consoante expressa redação dos artigos 41 e 46 do RPAF-BA/99, tem-se que o Auto de Infração far-se-á acompanhar de cópia de todos os termos lavrados na ação fiscal, e que não lhe foram disponibilizadas cópias de todos os termos lavrados no curso da ação fiscal. Afirma que, apesar de ter recebido diversos Termos de Intimação para apresentação de documentos, nenhum desses documentos se fizeram acompanhar do Auto de Infração.

Pondera ainda que o Convênio ICMS 93/97, no qual se baseou o Estado da Bahia para a fiscalização de seu estabelecimento no Estado de Santa Catarina, exige - dentre outras providências - ao final dos trabalhos a lavratura, do termo de conclusão de fiscalização no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (Modelo 6), e que igualmente esse procedimento não fora cumprido pela fiscalização.

Cita ementa do Acórdão nº 07-21553, de 15/10/2010, de julgado prolatado pela 1ª Turma da DRJ Florianópolis, para frisar que não tendo o Auto de Infração sido acompanhado de todos os documentos e termos lavrados no curso da ação fiscal, afigura-se inequívoca a sua nulidade, porquanto importa em manifesta preterição ao direito de defesa da impugnante, a teor do disposto no art. 18, incisos I e II do RPAF-BA/99 que reproduz.

Assinala que consoante garantia emanada da Constituição Federal no seu artigo 5º, inciso LV, é garantido o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. Afirma que a descrição dos fatos realmente ocorridos na notificação fiscal apresentam-se genéricas, impossibilitando assim a ampla defesa da reclamante. Acrescenta ser 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 a reclamante defender-se 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.

Frisa que o art. 18, IV, “a”, do RPAF-BA/99 determina ser prontamente nulo o lançamento que não contenha os elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração imputada ao sujeito passivo. Assevera que ocorrera cerceamento do direito de defesa, posto que o Auto de Infração apresenta-se de forma genérica e não possibilita o real motivo que levou a autoridade fiscal a constituir o crédito tributário.

Observa que a fiscalização não esclareceu e nem tampouco demonstrou - por exemplo - se as vendas realizadas pelos contribuintes inscritos no Estado da Bahia, foram feitas diretamente a consumidor final, ou se foram feitas a outros revendedores na Bahia. Ressalta que tal elucidação fática afigura-se imprescindível, já que terão regramento legal distinto numa e noutra situação, o que impede a segura determinação da infração, além de prejudicar seu direito de defesa.

Assegura que não há no Auto de Infração elemento suficiente para se determinar - com segurança e precisão - a infração imputada pela fiscalização, em razão da ausência de esclarecimento quanto às operações subsequentes realizadas pelas pessoas jurídicas adquirentes dos produtos comercializados. Diz ser imprescindível esclarecer se as aquisições foram feitas para venda direta ao consumidor final ou se foram adquiridas para revenda, com intuito comercial. Assevera que tal distinção é imprescindível já que apenas na primeira hipótese ter-se-ia a aplicação do disposto no Convênio ICMS 45/99, como pretende a fiscalização.

Pontua que sequer foi mencionada pela fiscalização, 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. Diz que 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.

Arremata destacando que demonstrar que o Auto de Infração não possui os elementos suficientes para se determinar - com segurança e precisão - a infração imputada, e por todos esses equívocos e vícios de índole formal, o Auto de Infração merece pronta anulação.

Esclarece que fabrica e industrializa produtos têxteis (roupas) e que o ICMS apurado por substituição tributária pela fiscalização incorretamente levou em consideração única e exclusivamente a base de cálculo informada por ocasião da apuração do tributo devido ao Estado de Santa Catarina - no registro 50 do SINTEGRA - acrescido de uma margem de valor agregado de 60%. Acrescenta que conforme já frisado, e se comprova pelo CFOP informado nas notas fiscais, atua do ramo têxtil, e por isso, a margem de valor agregado deve ser aquela aplicada a indústria têxtil, e não aquela destinada a mercadorias a revendedores que efetuem venda porta-a-porta, sendo, portanto, nulo o Auto de Infração também sob este prisma.

Observa que desde outubro de 2008, em demonstração de absoluta boa-fé, vem realizando compulsoriamente a retenção e o recolhimento antecipado do ICMS devido nas operações subsequentes, conforme bem comprovam as GNRE carreadas aos presentes autos, fls. 920 a 1499, e que a partir de agosto de 2010 fez o pedido de habilitação de inscrição estadual de substituto tributário, o qual foi deferido. Prossegue ressaltando que no seu entendimento trata-se de recolhimento compulsório por não ser cabível a previsão legal que o obrigue a proceder à retenção e o recolhimento antecipado do ICMS. Acrescenta que não cobra a Substituição Tributária das revendedoras pessoas físicas (sacoleiras), informação que pode ser evidenciada no boleto que diz anexar. Arremata relatando que vem sendo forçada e até mesmo compelida 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.

Ressalta que mesmo entendendo ser manifestamente ilegal e indevido tal expediente, está se sentindo obrigada a efetuar o recolhimento antecipado do ICMS, conforme bem comprovam as GNRE amealhadas em anexo pela empresa contribuinte. Assevera que as guias de recolhimento amealhadas, e que ora anexa aos autos, demonstram, cabalmente, que já recolheu o ICMS relativo às etapas subsequentes, espontaneamente, seja por uma questão de cunho operacional, seja por inexistir qualquer previsão legal que lhe atribua a responsabilidade pelo recolhimento antecipado do imposto.

Frisa que conforme guias de recolhimento em anexo fls. 920 a 1509, (DOC. 04), que comprovam já ter havido o recolhimento do ICMS antecipado, o Auto de Infração também deve ser julgado insubsistente, sob pena de exigência em duplicidade.

Depois de transcrever o teor da Cláusula primeira do Convênio ICMS 45/99, afirma que tais dispositivos regulamentares são absolutamente ilegais - ou seja, ferem o princípio da legalidade tributária - razão pela qual não servem de amparo para a cobrança de ICMS, na modalidade de substituição tributária.

Diz que a exigência fiscal está amparada em regra estabelecida por meio do Convênio ICMS 45/99, que ilegítimamente autoriza a criação pelos Estados membros do mecanismo de substituição tributária por atividade econômica, atribuindo ao remetente a responsabilidade pela retenção e o recolhimento antecipado do ICMS devido nas operações subsequentes 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. Prossegue afirmando que o referido Convênio afigura-se manifestamente ofensivo à legislação federal de regência do ICMS, como também à própria racionalidade do referido imposto, em razão da estrutura constitucional do ICMS, estabelecida no art. 155, II e §2º da Constituição Federal, de cuja regra matriz de incidência se pode observar a materialidade do tributo.

Ilustra que da simples leitura do referido dispositivo constitucional, se pode observar que a materialidade do tributo, bem como nas palavras do tributarista, Aroldo Gomes de Mattos, “consiste na realização de operações (negócios mercantis) relativas (concernentes) à circulação (movimentação desde a fonte da produção até o consumidor final com mudança da titularidade) de mercadorias (segundo o sentido que lhes foi emprestado pela Carta Magna)”

Aduz que, como o ICMS é um tributo que onera o produto, a mercadoria, o bem móvel, a racionalidade do tributo está relacionada exclusivamente com o produto sobre o qual deve incidir, no momento da comercialização. Sustenta que, por isso, a sua incidência deve obedecer às regras da não-cumulatividade e, especialmente, ao princípio da seletividade.

Assevera que se o ICMS deve atender - por 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.

Diz que não há como se admitir que o ICMS 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. Continua aduzindo que se o ICMS onera o produto, e não a atividade econômica, 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 por catálogo), e não os produtos sobre os quais serão tributados.

Sustenta que o Convênio em questão contraria expressamente a literal redação do disposto no art. 6º, §2º, da Lei Complementar nº 87/96, no que tange a determinação de que a atribuição de responsabilidade por substituição tributária - seja antecedente, concomitante ou subsequente - 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. Acrescenta observando que o legislador, 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. Assevera que 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.

Diz que admitir como válido o Convênio ICMS 45/99 leva, inclusive, a situações que representam aberração tributária. Cita como exemplo os produtos têxteis que comercializa que correspondem a cerca de 70% de suas vendas por meio dos catálogos. Acrescenta que seu próprio CNAE principal é relativo à confecção de peças do vestuário, o que comprova que a empresa é dedicada principalmente à indústria têxtil. Destaca que os produtos têxteis não estão sujeitos à regra de substituição tributária, de modo que em qualquer outra situação sua tributação ocorre a cada etapa da cadeia. Observa que apenas pelo fato de que vende tais produtos por meio de catálogos, mediante utilização do sistema de marketing direto, está sujeita - isoladamente - ao recolhimento do ICMS por substituição tributária sobre produtos têxteis. Frisa que tal situação mostra-se ofensiva até mesmo ao princípio da isonomia tributária, garantia constitucional prevista no art. 150, II, da Constituição Federal, 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 exercidas.

Observa que o Convênio ICMS 45/99 foi idealizado e concretizado para atender aos interesses exclusivos do comércio de cosméticos, como é o caso da AVON e da NATURA, por exemplo. Diz que essa regra se justifica para essas atividades na medida em que os cosméticos são produtos sujeitos à substituição tributária, então, nada mais natural que se estabelecesse uma regra de substituição tributária também nas vendas por catálogos, a fim de estabelecer uma isonomia

entre as diversas empresas que comercializam cosméticos. Afirma que a imensa maioria dos produtos que comercializa são roupas que não estão sujeitas à substituição tributária, e sendo assim, a aplicação do Convênio ICMS 45/99 afigura-se gravosa, desproporcional e ilegal. Sustenta que por tais razões, não há como se admitir a legalidade do Convênio ICMS 45/99, por contrariar a literal redação do art. 6º, §2º da Lei Complementar nº 87/96, além de ser ofensivo ao princípio da isonomia.

Pondera que não se pode ainda 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.

Redargúi que se a fiscalização baiana nem sequer apurou a existência do recolhimento do ICMS nas operações realizadas dentro do Estado não há como se admitir a cobrança do tributo supostamente devido nas operações subsequentes, sob pena de novamente se autorizar o enriquecimento ilícito do Poder Público ou o bis in idem. Assevera que essa inferência se deve porque se supõe que os contribuintes localizados no Estado da Bahia, que promoveram operações subsequentes de revenda, promoveram o regular recolhimento do ICMS. Remata firmando que se está 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 se quer cobrar novamente.

Cita trecho de pensamento do tributarista italiano, Enrico de Mita para asseverar que a eventual comodidade do fisco (mera atribuição de responsabilidade, 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.

Destaca que o Auto de Infração afigura-se manifestamente insubsistente pela ausência de prévia fiscalização junto aos demais contribuintes localizados no Estado da Bahia, a fim de se apurar a existência do efetivo recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes. Acrescenta registrando que tal tarefa incumbe 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 lhe impor o ônus de comprovar o recolhimento do ICMS devido nas etapas subsequentes, já que tal missão seria praticamente impossível. Prossegue frisando que os adquirentes das mercadorias sequer possuem a obrigação legal de lhe fornecer o comprovante de recolhimento do ICMS. Remata observando que, a despeito da enorme dificuldade de se obter tais documentos, diligenciou junto à seus clientes, com o propósito específico de obter tais 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. Para tanto, requer a juntada de comprovantes de recolhimento aleatórios em anexo, fls. 920 a 1509 (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.

Afirma que em tese, poderia ser multado pelo descumprimento da regra de responsabilidade tributária, acaso fosse válida e legal, contudo, não se pode admitir que o Estado pretenda receber em duplicidade tributos já recolhidos.

Diz restar demonstrada a necessidade da prévia apuração do ICMS recolhido nas etapas subsequentes, até mesmo para se evitar o ilícito enriquecimento do Estado, requer, desde já, pela 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-BA/99, descontando-se, se for o caso, o valor do imposto já recolhido nas etapas subsequentes.

Requer a produção de todos os meios de prova que se entendam necessárias ao deslinde da controvérsia instaurada, e especialmente a realização de diligência, nos termos do que facultam os arts. 123, §3º e 145 do RPAF-BA/99, a fim de que seja igualmente apurado o ICMS recolhido nas etapas subsequentes, a fim de evitar a duplicidade de cobrança.



Conclui requerendo a insubsistência do Auto de Infração.

O autuante apresenta informação fiscal às fls. 1512 a 1525.

Informa que o Auto de Infração foi lavrado em decorrência da falta de retenção, de valores retidos a menos e, ainda, de valores retidos e não recolhidos pelo autuado nas operações interestaduais com mercadorias destinadas a revendedores no Estado da Bahia.

Destaca que o autuado opera através do sistema de marketing direto, portanto, responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subseqüentes saídas realizadas pelo revendedor, conforme prescrito no Convênio ICMS 45/99. Pontua que o estabelecimento autuado possui duas linhas de funcionamento, uma fabril, outra comercial, ambas visitadas numa auditoria passada, embora a autuação tenha recaído sobre as operações praticadas pela unidade comercial.

Sustenta ser indubitoso que o autuado efetivamente trabalha sob o regime de vendas porta-a-porta através de revendedores situados no Estado da Bahia, através do sistema de marketing direto, tratado no Convênio ICMS 45/99, e sendo os Estados da Bahia e de Santa Catarina signatários deste convênio. Diz restar óbvia a obrigação da empresa no cumprimento de seu regramento, toda vez que efetuar remessas de mercadorias.

Em relação à alegação atinente aos catálogos pondera que a remessa não veio com o endereço constante para resposta da intimação, portanto a correspondência ficou aguardando retirada por parte desta Secretaria da Fazenda que, estando acostumada a receber suas correspondências em seu endereço, por ser de fácil acesso e urbano, não possui o hábito de procurar por documentação em agências de correios. Acrescenta observando que o documento do autuado em resposta a intimação para apresentação dos catálogos de preços, fl. 30, deixa claro a disposição da empresa em não fornecer tais catálogos, uma vez que além de dizer que não possuía catálogos, transferindo a responsabilidade para outra empresa, como se isso o isentasse da obrigação.

Sustenta que a base de cálculo utilizada no trabalho de fiscalização está perfeitamente ordenada no art. 379 e respectivos parágrafos do RICMS-BA/99, assim como dispõe o parágrafo único da cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99. No que diz respeito aos argumentos aduzidos pela defesa, fl. 160, de que *“... a notificação fiscal é viciada e formalmente nula posto 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.”*, assevera que o argumento não encontra ressonância tanto no próprio art. 129 do COTEB, citado pelo contribuinte, bem como no art. 100 do Código Tributário Nacional - CTN, cujo teor transcreve, motivo pelo qual o Auto de Infração deve ser mantido.

Reproduz o art. 18 do RPAF-BA/99 para sustentar que mesmo que estivessem ausentes no Auto de Infração os dispositivos da legislação tributária que justificasse tal lançamento, ainda assim, não seriam motivos para a sua nulidade. Firma que, por isso, não há espaço para nulidade nessa alegação.

Quanto à nulidade suscitada pela falta da assinatura do autuado, do representante legal ou preposto e da ausência do Termo de Encerramento do auto de infração, esclarece que cumpriu a combinação dos artigos 131 do COTEB e 108 do RPAF-BA/99, cujo teor reproduz, observando que o Auto de infração/Termo de Encerramento foi enviado via postal e entregue no dia 27 de dezembro de 2012, fls. 186 e 187, o Termo de Início de Fiscalização foi enviado também, via postal - SEDEX, tendo sido recebido por Gabriela Vahldilk, no dia 30 de julho de 2012, conforme se verifica às fl. 09.

Assinala ainda que o autuado recebeu a intimação para entrega dos catálogos, conforme, inclusive, acusado o seu recebimento, fl. 156, a intimação para entrega de documentos de arrecadação e a intimação para apresentação de arquivos em meio magnético, fls. 32, 33 e 34.

Em relação à alegação da ausência do Termo de Encerramento no auto de infração aduz que contra esse argumento afigura-se no parágrafo único do art. 127-A do COTEB, cujo teor reproduz, destacando que o Auto de Infração foi emitido através do sistema oficial de processamento de dados da SEFAZ, portanto preenchendo as formalidades exigidas pela legislação, ou seja, o Auto de Infração e o Termo de Encerramento de Fiscalização se constituem em instrumento único.

No que diz respeito à alegação da ausência de lavratura do Termo de início de Fiscalização diz que foi enviado também, via postal (SEDEX), ao contribuinte, tendo sido recebido por Gabriela Vahldilk no dia 30 de julho de 2012, fl. 09. Frisa que o autuado também recebeu a intimação para entrega dos catálogos, conforme, inclusive, acusado o seu recebimento pelo impugnante, fl. 156, a intimação para entrega de documentos de arrecadação e a intimação para apresentação de arquivos em meio magnético, tudo isso às fls. 32, 33 e 34.

Afirma que o 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. Sustenta que todos os elementos elaborados pelo fisco foram também ofertados ao autuado em mídia eletrônica.

Quanto a alegação de falta de descrição circunstanciada afirma que a descrição dos itens que compõem o Auto de Infração foi feita de forma clara e sem rodeios que pudessem, de alguma forma, confundir qualquer das partes e o enquadramento da infração, apontado nos autos, fls. 01 a 04, torna transparente a subordinação da empresa aos ditames das cláusulas primeira e segunda do Convênio ICMS 45/99, que reproduz.

Esclarece que o imposto, ora cobrado, deve-se ao fato da empresa ter efetuado operações interestaduais de remessa de mercadorias a revendedores situados no Estado da Bahia sem, contudo, ter cumprido o que determina o convênio, qual seja a de assumir a responsabilidade pela retenção e recolhimento aos cofres públicos do Estado da Bahia dos valores do ICMS devido nas subseqüentes saídas realizadas pelo revendedor. Remata asseverando que não resta dúvida alguma sobre a operação da empresa, ela própria, fl. 157, corrobora com esse entendimento quando cita que, *“...consoante se observa do seu objeto social, a impugnante atua no ramo de comercialização de mercadorias por catálogos, pelo sistema de marketing direto. Ou seja, opera vendas de produtos por catálogo por meio dos chamados revendedores porta-a-porta, como é o caso da AVON, NATURA etc.*

No que diz respeito *“a margem de lucro de 60%”*, fl. 167, questionada pelo impugnante observa que o lançamento levou em consideração o teor da cláusula primeira do Convênio ICMS 45/99 que, a seu ver, é clara, quanto à responsabilidade da remetente, no caso a Via Blumenal, pela retenção e recolhimento do ICMS - ST devido nas subseqüentes saídas realizadas pelo revendedor,

Assegura que a margem de valor agregado - MVA de 60%, fruto da combinação do parágrafo único da cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99 e do artigo 379 e respectivos parágrafos do RICMS-BA/99 é, portanto, legal.

Quanto à alegação do autuado de que *“...vem sendo forçada e até mesmo compelida pela fiscalização a proceder o 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.”*, fl. 168, e que ainda, *“a despeito de entender ser manifestamente ilegal e indevido tal expediente, a impugnante está se vendo obrigada a efetuar o recolhimento antecipado do ICMS, ...”*, fl. 168, assegura que o autuado é inscrito, por iniciativa própria, no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia. Afirma desconhecer qualquer ação desta Secretaria que confirme a declaração do contribuinte, transcrita no parágrafo anterior, e nem tampouco foi carreado aos autos qualquer documento neste sentido.

Observa que, de fato, o autuado efetuou alguns recolhimentos de valores descritos em sua GIA ST, porém, não os recolheu em sua totalidade, nem nos prazos regulamentares. Acrescenta que além disto, os valores não conferem com os encontrados pela auditoria. Arremata citando que na defesa, foram anexadas cópias de guias de recolhimento em nome de diversas empresas como sendo de valores, supostamente, recolhidos para acobertar a sua responsabilidade de substituto tributário.

Quanto ao pedido da defesa para serem consideradas as guias de recolhimentos anexadas, numa espécie de encontro de contas com os valores ora lançados, observa que essa solicitação, aparentemente razoável, jamais poderá frutificar. Afirma que não há, a rigor, “exigência em duplicidade”, pois, tal fenômeno só se verifica quando algo é exigido outra vez da mesma pessoa, quando esta já satisfizesse sua obrigação anteriormente.

Sustenta que o substituto tributário, tal qual definido pelo convênio e reconhecido pela autuada na impugnação, é a “Via Blumenau”. Acrescenta esclarecendo que a responsabilidade do substituído só nasce quando se tornar impossível a satisfação da dívida por parte do substituto, a chamada responsabilidade supletiva.

Firma que as guias juntadas na defesa mostram valores recolhidos em nome de diversas empresas revendedoras, nenhum em nome da impugnante. Afirma que nem em nome da economia nem em nome da racionalidade a compensação de valores, como requer o impugnante, pode prosperar. Acrescenta esclarecendo que o instituto da compensação pressupõe que sujeito 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. Arremata que a compensação só seria admissível se a Bahia e o autuado fossem ao mesmo tempo devedor e credor uma da outra; acontece que a pretensão da autuada é a compensação com créditos de terceiros, ou seja, que não lhes pertence, portanto, não há quantia alguma a compensar.

Destaca à luz do art. 170 do CTN, cujo teor transcreve, que tal procedimento depende de lei, não podendo a autoridade administrativa, mesmo que ache razoável, proceder tal compensação. Acrescenta que, o fato da impugnada querer ver compensado um tributo, a qual lhe é imputada a responsabilidade pelo recolhimento, com valores que não lhe pertencem. Prossegue frisando que mesmo que esses valores tenham sido recolhidos indevidamente, o instituto adequado seria o da restituição e não o da compensação. Alinhava esse raciocínio pontuando ser inadmissível a adoção de qualquer espécie de compensação com valores pagos por terceiros.

Quanto à alegação de ilegalidade da cobrança do ICMS por substituição tributária conforme prescreve o Convênio ICMS 45/99, assegura que, o parágrafo 7, do art. 150, da Constituição Federal é incisivo no tocante a substituição tributária: “§7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”

Reforça o entendimento da exatidão do lançamento destacando que a Lei Complementar 87/96, em seu art. 6º, citado acima, diz “Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.” Acrescenta ainda que em seu “art. 9º prescreve que “A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.”, sendo ratificado pelo art. 10 da Lei Estadual 7.014/96.

Pontifica sintetizando que é com base na autorização expressa da 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”.

Ao cuidar da alegação da defesa quanto à inexistência de prévia fiscalização das operações subsequentes, e por isso, requerendo a improcedência do auto de infração, observa que tal pretensão desvirtua o ordenamento da substituição tributária, ou seja, o “responsável” pela retenção e recolhimento do ICMS do substituto tributário só seria fiscalizado após a fiscalização de todos os seus adquirentes. Esclarece que se isso ocorresse, caso a empresa vendesse para milhares de revendedores situadas na Bahia, a substituta tributária só seria fiscalizada após a fiscalização desses milhares de revendedores. Diz ser óbvio que essa regra tornaria inócuo o instituto da substituição tributária.

Enfatiza que a regra do convênio é clara e atribui a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto ao remetente que realizar operação de remessa de mercadorias para revendedores que operam no sistema porta-a-porta situados no Estado da Bahia.

Conclui requerendo a procedência do Auto de Infração.

Intimado a tomar ciência da informação fiscal prestada pelo autuante, fls. 1528 e 1529, o impugnante manifesta-se às fls. 1536 a 1546.

O autuado reitera integralmente seus argumentos alinhados em sede de defesa repisando as mesmas ponderações e alegações, tanto em termos das preliminares de nulidade já alegadas, como em relação ao mérito da autuação.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração.

Na assentado do julgamento o representante do autuado, sustentou todos os argumentos e ponderações articulados em sede de defesa e reiterou seu pedido pela improcedência do Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente cabe enfrentar as arguições alinhadas como preliminares de nulidades suscitadas pelo sujeito passivo.

Não deve prosperar a alegação de que o Auto de Infração não possui os elementos suficientes para se determinar - com segurança e precisão - as infrações imputadas, inclusive por não ter sido considerado os Catálogos na apuração da exigência apurada, devendo ser nulo por flagrante cerceamento de defesa. Constatado que o Auto de Infração encontra-se devidamente estribado em descrição clara e circunstanciada para cada uma das infrações cometidas, inclusive com o devido enquadramento legal e indicação das multas tipificadas. Verifico também que o levantamento fiscal, cujos demonstrativos discriminam analiticamente a apuração do débito, considerou as saídas de mercadorias coletadas dos arquivos do contribuinte enviados pelo Sintegra em conjunto com as notas fiscais eletrônicas extraídas do sistema SEFAZ o que demonstra a fidelidade dos dados e documentos utilizados na apuração.

A alegação do autuado da ausência de indicação do dispositivo legal infringido, também não deve prosperar, haja vista que o enquadramento legal com indicação de dispositivos regulamentares, além de possibilitar o perfeito entendimento do ilícito cometido, não se constitui motivo para inquirir o Auto de Infração de nulidade ao teor do art. 19 do RPAF-BA/99 in verbis:

*Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

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, transcrito na peça. Considerando o quanto expressamente estatuído no art. 131 do COTEB, o regulamento disporá sobre as modalidades de intimação do contribuinte e/ou responsável e pela dicção do art. 108 do RPAF-BA/99, a cientificação do sujeito passivo será efetuada

pessoalmente, via Correios ou por meio eletrônico, de modo indistinto. Nesses termos, diante das modalidades de cientificação do autuado, não deve prosperar a pretensão do impugnante ao exigir exclusividade da ciência da autuação somente ser efetuada com a aposição de sua assinatura no Auto de Infração. Amparada em previsão legal a ciência por via postal, como ocorrera no presente caso, não significou óbice algum ao exercício da ampla defesa e muito menos causou qualquer afetação ao devido processo legal, portanto, não há o que se falar em ato administrativo nulo como pretendeu o autuado.

Quanto à alegação de ausência de lavratura do termo de início de fiscalização, resta demonstrado nos autos, fl. 09, que o autuado por está localizado em outro Estado da Federação foi intimado do Termo de Início de Fiscalização via postal. Ademais, conforme constam às fls. 29 a 34, o impugnante foi também intimado para apresentação de livros e documentos fiscais que ao teor do art. 127, II, c/c o §1º, III, ambos do COTEB, e do art. 26, III, do RPAF-BA/99, os quais preconizam que a “Intimação para Apresentação de Documentos Fiscais” substitui o Termo de Início de Fiscalização. Saliento ainda que o próprio Convênio ICMS 93/97, nomeadamente no §3º da mesma cláusula segunda, no tocante a intimações e demais procedimentos fiscais decorrentes, prevê expressamente que será observada a legislação interna do Estado fiscalizador.

No tocante a alegação de preterição do direito de defesa sob o argumento de que Auto de Infração foi desacompanhado de todos os termos lavrados na ação fiscal, nos termos dos artigos 41 e 46 do RPAF-BA/99, bem como pela falta, ao final dos trabalhos, da lavratura, do termo de conclusão de fiscalização no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (Modelo 6) de acordo com previsão expressa no Convênio ICMS 93/97, no qual se baseou o Estado da Bahia para a fiscalização de seu estabelecimento no Estado de Santa Catarina, não vislumbro qualquer óbice ao exercício do direito de defesa, primeiro porque cópia do Auto de Infração acompanhado de todos demonstrativos e elementos utilizados na apuração do débito foram entregues em CD, fl. 152, e segundo porque em nada dificultou a defesa o fato de não ter sido lavrado o termo de conclusão de fiscalização no livro RUDIFITO.

Em suma, fica patente a inexistência nos autos de qualquer motivo que o inquiere de nulidade. Eis que na lavratura foi devidamente cumprido o disposto no art. 39, RPAF-BA/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. As infrações estão descritas 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.

Com relação ao pedido de diligência, fica indeferido, nos termos do art. 147, §2º, II do RPAF-BA/99, por considerar que os elementos de provas carreados aos autos, no curso da ação fiscal, são suficientes para consubstanciar a decisão que o presente caso requer.

Ultrapassadas as preliminares de nulidade e prejudiciais de mérito e avaliado o pedido de diligência, passo a análise do cerne da autuação visando o exame mérito da lide.

O Auto de Infração exige do autuado ICMS acrescido de multas de 60% e 150% que, operando sistema de marketing direto para comercialização de seus produtos é acusado do cometimento das seguintes infrações: deixou de proceder à retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia - infração 01; procedeu a retenção a menos e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia - infração 02; e deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia - infração 03.

O impugnante contesta a atuação em decorrência da falta de retenção e retenção a menos do ICMS e da falta de recolhimento do ICMS retido nas vendas realizadas para destinatários que distribuem seus produtos “porta a porta”, localizados no Estado da Bahia.

Nos termos do Convênio ICMS 45/99, regras que foram recepcionadas pelo artigo 379, §§ 1º e 2º do RICMS-BA/97, aprovado pelo Decreto nº 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 subseqüentes 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.*

*§ 2º A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, nas hipóteses deste artigo, é o valor correspondente ao preço de venda a consumidor constante em tabela estabelecida por órgão competente ou, em sua falta, o preço sugerido pelo fabricante ou remetente, assim entendido aquele constante em catálogo ou lista de preços de sua emissão, acrescido, em ambos os casos, do valor do frete, quando não incluído no preço.*

*[...]*

*§4º Não existindo o preço de que trata o §2º, a base de cálculo será o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) de 60% (sessenta por cento) relativa às operações subseqüentes”.*

O dispositivo regulamentar acima transcrito não deixa dúvida quanto a responsabilidade do remetente das mercadorias pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas saídas subseqüentes realizadas pelo revendedor, seja contribuinte inscrito, que distribua os produtos a revendedores, ou diretamente às revendedoras que efetuem venda porta-a-porta, objeto do Convênio ICMS 45/99.

No caso concreto, a existência do Convênio ICMS 45/99 decorre de diretriz constitucional firmada (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 operando no sistema de venda porta-a-porta.

Assim, é inteiramente descabida a argüição 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 estatui que as legislações estaduais poderão instituir o regime de substituição tributária. Em seu parágrafo segundo delega à legislação estadual a competência para determinar quais as mercadorias, bens ou serviços poderão ser alcançados pela substituição tributária. O Estado da Bahia na lei do ICMS que institui a Substituição Tributária, - art. 10 da Lei 7.014/96 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 consoante art. 379, RICMS-BA/97. Logo, inexiste na presente atuação qualquer ilegalidade, uma vez que, apesar de alguns casos sejam necessárias as indicações das mercadorias que se pretende alcançar com este instituto, o que materializa a substituição tributária não são as mercadorias, e sim a natureza da operação. No presente caso, o Convênio ICMS 45/99, pretende alcançar as operações de vendas de quaisquer mercadorias pulverizadas a inúmeros adquirentes pelo sistema porta-a-porta, sem com isso

afigurar-se qualquer incongruência com a regra matriz. É o que se depreende do teor dos §§ 1º e 2º do art. 6º da LC 87/96, in verbis:

*Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.*

*§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.*

*§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.*

Ora, nitidamente se depreende que o §1º se incumbe de identificar quais as operações em que poderão ser atribuída a responsabilidade, já o §2º especifica que a atribuição da responsabilidade ocorrerá nas operações que envolvam mercadorias, bens ou serviços, ou seja, somente define a amplitude do alcance das operações. Logo, inexistente previsão da exclusividade de que somente mercadorias especificadas podem se submeter ao regime de substituição tributária como aduziu o impugnante.

Em relação “a margem de lucro de 60%”, fl. 167, questionada pelo impugnante constato que o lançamento levou em consideração corretamente o teor da cláusula primeira do Convênio ICMS 45/99, combinado com os §§ 2º e 4º do art. 379 do RICMS-BA/97, já reproduzido acima, que na ausência do catálogo deve ser aplicada a referida MVA. Procedeu corretamente o autuante ao aplicar a MVA de 60%, diante da ausência da apresentação dos catálogos pelo impugnante, por ocasião da ação fiscal, em que pese a alegada devolução pelos Correios. Consigno também que, depois de examinar os catálogos apresentados pelo autuado por ocasião da defesa, fls. 194 a 918, verifico que são inservíveis para valorar as operações objeto do presente Auto de Infração por neles não constar qualquer indicação do período em que efetivamente foram praticados os preços neles constantes pelo impugnante em suas vendas para o Estado da Bahia.

Desse modo, não remanesce qualquer dúvida nos autos de que a margem de valor agregado - MVA de 60%, corretamente aplicada se origina da combinação do parágrafo único da cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99 e do art. 379, §§ 2º e 4º, do RICMS-BA/97, sendo, portanto, sua aplicação legal.

Consoante exposto teor do §1º do art. 379 do RICMS-BA/97, fica também patente que não deve prosperar a alegação da defesa pela falta de prévia fiscalização junto aos contribuintes localizados no Estado da Bahia a fim de apurar a existência de recolhimento do ICMS relativo às operações subseqüentes. O referido dispositivo expressamente estende a responsabilidade de fazer a retenção do remetente, mesmo quando as mercadorias forem destinadas a contribuinte inscrito que distribua às revendedoras porta-a-porta. Assim, como a essência da substituição tributária é justamente centralizar a arrecadação em poucos contribuintes e, diante da inexistência nos autos da comprovação de qualquer recolhimento por parte dos adquirentes, o que caracteriza a ponderação do autuado de mera alegação, não há que se falar em prévia fiscalização.

Em relação à arguição defensiva de que vem fazendo recolhimentos de imposto em nome dos adquirentes 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, acostando aos autos, fls. 920 a 1488, como prova cópias das Guias Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNREs e que a sua desconsideração ensejaria “bis in idem”, constato, de depois de compulsar as referidas, que nenhuma das guias apresentadas refere-se ao período fiscalizado, a exemplo das colacionadas às fls. 920 e 1243, que, respectivamente, se reportam a aos meses de junho de 2010 e março de 2009, portanto, períodos não abrangidos no levantamento fiscal. Logo, inservíveis para a comprovação pretendida.

Resta patente nos autos que o autuado não apontou objetivamente qualquer inconsistência nos valores apurados para os três itens do Auto de Infração.

Ao compulsar os demonstrativos analíticos de apuração e de débito dos três itens do Auto de Infração, fls. 11 a 27, e no CD, fl. 150, constato que explicitam de forma correta o dimensionamento da base cálculo e da exigência fiscal lançada de ofício, ou seja, a falta de retenção e a retenção a menos e o consequente recolhimento e a falta de recolhimento do imposto retido no período fiscalizado.

Logo, diante do exposto concluo pela caracterização dos três itens do Auto de Infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 278997.0005/12-9**, lavrado contra **VIA BLUMENAU INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.140.467,73**, acrescido das multas de 150% sobre R\$343.528,03, e de 60%, sobre R\$796.939,70 previstas, respectivamente, no art. 42, V, “a” e II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de setembro de 2013.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL OLIVEIRA – JULGADOR