

A. I. Nº - 273307.0010/13-9
AUTUADO - VIA BLUMENAU INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
AUTUANTE - LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 03/04/2014

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0059-03/14

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. Nas operações interestaduais com mercadorias sujeitas à substituição tributária entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo em favor da unidade federada destinatária. Autuado não apresentou comprovação de que recolheu o imposto retido. Rejeitadas as preliminares de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 03/09/2013, refere-se à exigência de R\$107.916,15 de ICMS, acrescido da multa de 150%, pela falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de dezembro de 2012 e de janeiro a julho de 2013.

O autuado, por meio de advogado com procuração à fl. 47, apresentou impugnação às fls. 28 a 45 do PAF. Inicialmente, chama a atenção para o fato de que as atividades desenvolvidas pela empresa impugnante concentram-se na fabricação (industrialização) de produtos têxteis (roupas). Alega que ao ser intimado para apresentação dos catálogos, informou a autoridade fazendária do Estado da Bahia, que as impressões das edições dos catálogos eram realizadas por empresa contratada, denominada “Inova Marketing S/A”, conforme evidencia-se na contracapa dos catálogos. Entende que a margem de lucro arbitrada de 60% não deve prosperar, devendo a referida margem de lucro ser apurada com base nos preços de venda, os quais devem ser buscados de forma adequada para o referido arbitramento.

Afirma que o valor da Substituição Tributária é declarado através das obrigações legais cumpridas pelo impugnante, ou seja, através da GIA-ST e SPED, conforme protocolos que anexou. Diz que essas informações não foram levadas em consideração pelo Estado da Bahia, sendo preferido o arbitramento indevido. Informa que no caso em tela vendia seus produtos predominantemente para pessoas físicas (fato que, inclusive, pode ser comprovado pelos próprios registros magnéticos que acompanham o auto de infração). A partir de 2008, os produtos adquiridos do impugnante passaram a ser revendidos também a ambulantes, ou “sacoleiras” do Estado da Bahia, que por sua vez os revendiam a consumidores finais.

Ressalta que, consoante se observa do seu objeto social, 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. Desta forma, o impugnante informa que possui vendas através de catálogos bimestrais, com preços impressos. 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, repassando à

empresa impugnante o valor líquido da operação, ou seja, descontada a margem de lucro. Alega que na operação em questão, com base especialmente no Convênio ICMS nº 45/99, tem-se exigido que o impugnante promova 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).

O defendente diz que não concorda com o presente lançamento, alegando 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 nº 45/99, tudo de acordo com os fundamentos jurídicos a seguir reproduzidos. 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 – o impugnante 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. Por isso, 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. Diz que, na prática, tem sido obrigado a realizar referidos recolhimentos, sob pena de inviabilizar suas atividades junto ao Estado da Bahia, já que a fiscalização tem exigido do defendente, de forma completamente equivocada, o recolhimento antecipado do ICMS, sob pena de retenção de mercadorias em Postos Fiscais.

O defendente pede a nulidade do presente Auto de Infração, alegando ausência de indicação do dispositivo legal infringido. Transcreve o art. 129 e seu § 1º do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, citando os requisitos formais do Auto de Infração. Diz que a mencionada regra é contundente, devendo a notificação mencionar especificamente a disposição da lei em que seja fundada a constituição do crédito tributário. Ou seja, deve o agente fiscal responsável, sob pena de nulidade do próprio lançamento, indicar os dispositivos de lei que fundamentam a exigência.

Quanto a esta matéria, cita ensinamentos da doutrina e afirma 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. Também destaca que a atividade administrativa é plenamente vinculada ao que determina a lei, por isso, 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, reproduz lição de Roque Antônio Carrazza.

Reitera o pedido de nulidade da autuação fiscal, afirmando que não foram indicados os dispositivos legais que autorizam a constituição do crédito pretendido. Não houve indicação de dispositivo de lei relativo à cobrança do tributo pretendido, mas tão somente regras provenientes do Regulamento do ICMS, contidas no bojo de decretos expedidos no âmbito do Poder Executivo Estadual. Diz que a notificação fiscal é viciada e formalmente 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.

O defendente também alega nulidade formal por ausência de assinatura do representante legal do autuado, citando o art. 129, § 1º do COTEB. Diz que o próprio Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, estabelece que o Termo de Encerramento de Fiscalização deve ser acompanhado da assinatura do intimado.

Transcreve o art. 28, VII do RPAF/BA, afirmando que o mencionado dispositivo regulamentar 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. Dessa forma, se a Legislação Estadual exige a assinatura do autuado no próprio Auto de Infração, então, o descumprimento de tal imposição implica na intransponível nulidade da notificação fiscal. Afirma que, por essa razão, tem-se por completamente nulo o presente Auto de Infração, eis que a impugnante foi dele cientificado pela via postal, e não preenche 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 legal.

Outra alegação de nulidade apresentada pelo defendente, diz respeito à ausência do Termo de Início de Fiscalização. Afirma que a fiscalização deixou 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 Regulamento Estadual do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, que transcreveu.

Salienta que a ausência de intimação do sujeito passivo acerca do Termo de Início de Fiscalização, representa verdadeira afronta ao princípio do devido processo legal. Entende que não se pode alegar que a fiscalização foi feita a partir de autorização conferida 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. Diz que o próprio Convênio ICMS 93/97, 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, que transcreveu.

O defendente alega, ainda, como motivo de nulidade do Auto de Infração a ausência de todos os termos lavrados na ação fiscal. Transcreve o art. 41 do RPAF/BA, afirmando que de acordo com o mencionado dispositivo regulamentar, o Auto de Infração far-se-á acompanhar de cópia de todos os termos lavrados na ação fiscal.

Alega que ao impugnante não foram disponibilizadas cópias de todos os termos lavrados no curso da ação fiscal. Que recebeu diversos Termos de Intimação para apresentação de documentos, sendo que nenhum desses documentos se fizeram acompanhar do Auto de Infração, tal como determina o retro citado artigo 41 do RPAF. Diz que o Convênio ICMS 93/97, no qual se baseou o Estado da Bahia para fiscalizar a empresa impugnante, contribuinte domiciliado no Estado de Santa Catarina, exige – dentre outras providências – 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 igualmente não foi disponibilizado à impugnante.

Ressalta que o Auto de Infração não foi acompanhado de todos os documentos e termos lavrados no curso da ação fiscal, afigurando-se inequívoca a sua nulidade, por manifesta preterição ao direito de defesa do impugnante, a teor do disposto no art. 18 do RPAF. Cita uma decisão administrativa pela nulidade da autuação por cerceamento do direito de defesa.

Prosseguindo nas preliminares de nulidade, o defendente alega ausência de descrição fática circunstanciada da infração. Diz que aos litigantes, seja em processo administrativo ou judicial é garantido o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. Preceito este garantido pela Constituição Federal no seu artigo 5º, inciso LV, contudo, a descrição dos fatos realmente ocorridos na notificação fiscal combatida apresentam-se genéricas, impossibilitando assim a ampla defesa do autuado.

Afirma que por tal razão, é de extrema importância que a descrição dos fatos e da infração supostamente cometida pelo autuado 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. Reproduz o art. 18, IV, “a”, do RPAF/BA, e diz que tal dispositivo legal determina ser prontamente nulo o lançamento que não contenha os elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração imputada ao sujeito passivo. Chega à conclusão de que houve cerceamento do direito de defesa do autuado, posto que o auto de infração apresenta-se genérica e não possibilita o real motivo que levou a autoridade fiscal a constituir o crédito tributário.

Frisa que a fiscalização não esclareceu e nem tampouco demonstrou – por exemplo – se as vendas realizadas pelos contribuintes inscritos no Estado da Bahia (que adquiriram produtos da impugnante) foram feitas diretamente a consumidor final, ou se foram feitas a outros revendedores na Bahia. Entende 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 o direito de defesa da impugnante. Que não há no Auto de Infração elemento suficiente para se determinar – com segurança e precisão – a infração imputada pela fiscalização. Que tal fato se deve em razão da ausência de esclarecimento quanto às operações subsequentes realizadas pelas pessoas jurídicas adquirentes dos produtos comercializados pela impugnante. 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 n. 45/99, como pretende a fiscalização. Contudo, tal situação não se aplica à impugnante, como bem será demonstrado adiante.

O defendente alega que outra situação fática que sequer foi mencionada pela fiscalização, 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. Entende 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 (*bis in idem*). Por todos os equívocos e vícios de índole formal alegados, o defendente afirma que o presente Auto de Infração merece pronta anulação por parte deste órgão julgador, alegando que fora lavrado em contrariedade às mais elementares regras procedimentais fixadas pela legislação do Estado da Bahia.

Em relação ao mérito, o defendente repete a informação de que suas atividades concentram-se na fabricação (industrialização) de produtos têxteis (roupas). Alega que o ICMS apurado por substituição tributária pela fiscalização levou em consideração única e exclusivamente a base de cálculo informada pelo próprio 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%, o que não é o correto. Que se comprova pelo CFOP informado nas notas fiscais, o impugnante é empresa que atua do ramo têxtil, e por isso, a margem de valor agregado deve ser aquela aplicada a indústria têxtil, e não aquela a destinada a mercadorias a revendedores que efetuem venda porta-a-porta, sendo, portanto, nulo o auto de infração também sob este prisma.

O defendente apresenta o entendimento de que existe ilegalidade na cobrança do ICMS por substituição tributária nas vendas que realiza. Salienta que a exigência fiscal está amparada em regra estabelecida por meio do Convênio ICMS nº 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. Diz que o aludido Protocolo autoriza a criação pelos Estados membros do mecanismo de substituição tributária por atividade econômica, 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. No entendimento da impugnante, tal Convênio afigura-se manifestamente ofensivo à legislação federal de regência do ICMS, como também à própria racionalidade do referido imposto.

Comenta sobre a estrutura constitucional do ICMS, estabelecida no art. 155, II e § 2º da Constituição Federal, transcrevendo o mencionado dispositivo constitucional, concluindo que se pode observar que a materialidade do tributo, transcrevendo ensinamento de Aroldo Gomes de Mattos. Afirma que o ICMS é um tributo que onera o produto, a mercadoria, o bem móvel e que 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.

Alega 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, e nessa linha de raciocínio - se o ICMS onera o produto, e não a atividade econômica, não se pode admitir que o Convênio ICMS nº 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.

Transcreve o art. 6º, § 2º, da Lei Complementar nº 87/96, e afirma que a redação do referido dispositivo legal não poderia ser mais clara ao determinar 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. Entende que admitir como válido o Convênio ICMS 45/99 leva, inclusive, a situações que representam verdadeira aberração tributária. Cita o caso dos produtos têxteis, comercializados em sua grande maioria pela empresa impugnante e diz que tais 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. Apenas pelo fato de que o impugnante 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. Entende 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 exercida

Observa que o convênio ICMS nº 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. Afirma 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. Contudo, novamente, a imensa maioria dos produtos comercializados pelo impugnante são roupas que, como se sabe, não estão sujeitas à substituição tributária. Sendo assim, a aplicação do convênio 45/99 no caso concreto se afigura gravosa, desproporcional e ilegal. Por tais razões, alega que não há como se possa admitir a legalidade do Protocolo 45/99, por contraria a literal redação do art. 6º, § 2º da Lei Complementar nº 87/96, além de ser ofensivo ao princípio da isonomia, de modo que apenas por essa razão deve ser julgado manifestamente insubsistente a cobrança ora contestada.

O defendente alega que o Auto de Infração é insubsistente em razão da inexistência de prévia fiscalização das operações subsequentes efetivamente realizadas no estado da Bahia. Diz que a fiscalização baiana nem sequer apurou a existência do recolhimento do ICMS nas operações realizadas dentro do Estado, e que não há como se admitir a cobrança contra o impugnante do tributo supostamente devido nas operações subsequentes, sob pena de novamente se autorizar o enriquecimento ilícito do Poder Público ou o *bis in idem*. Ou seja, sem que se tenha feito

qualquer apuração do ICMS já recolhido pelos contribuintes baianos, agora se quer cobrar novamente da impugnante. Entende que o presente Auto de Infração afigura-se manifestamente insubsistente 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.

Diz 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 impôr o ônus de comprovar o recolhimento do ICMS devido nas etapas subsequentes à empresa impugnante, já que tal missão seria praticamente impossível. Até mesmo porque os adquirentes das mercadorias sequer possuem a obrigação legal de fornecer à impugnante o comprovante de recolhimento do ICMS. Para tanto, o defendente entende que deve ser realizada prévia verificação quanto a regularidade do recolhimento por parte dos contribuintes localizados na Bahia a fim de que não ocorra o ilegal *bis in idem*. Que o impugnante poderia ser autuado com imposição de multa por 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. Afirma que está demonstrada a necessidade da prévia apuração do ICMS recolhido nas etapas subsequentes, até mesmo para se evitar o ilícito enriquecimento do Estado, por isso o autuado requer, seja realizada 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.

Por fim, o defendente requerer o cancelamento do presente Auto de Infração, sendo igualmente julgado totalmente insubsistente à luz dos fundamentos fáticos e jurídicos narrados na peça impugnatória. Requer, também, a produção de todos os meios de prova que os julgadores 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, a fim de que seja igualmente apurado o ICMS recolhido nas etapas subsequentes, a fim de evitar a duplicidade de cobrança (*bis in idem*).

O autuante prestou informação fiscal às fls. 79 a 82 dos autos, dizendo que a peça defensiva é expediente meramente protelatório, com único objetivo de procrastinar o pagamento do imposto devido. Salienta que na lavratura do presente Auto de Infração foram obedecidas as seguintes premissas:

1. A empresa autuada é contribuinte inscrito no Estado da Bahia, por efetuar operações interestaduais que destinam mercadorias a revendedores, localizados neste Estado, que efetuam venda porta-a-porta a consumidor final, sendo atribuído ao remetente (o autuado), que se utiliza do sistema de marketing direto para comercialização dos seus produtos, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, estando, portanto, sujeito à substituição tributária nas suas operações mercantis para este Estado, conforme determina o Convênio ICMS 75/94, substituído pelo Convênio ICMS 45/99.
2. O Estado de Santa Catarina é signatário do mencionado Convênio.

Informa que os dispositivos legais infringidos, tanto do Convênio 75/94, quanto da Lei 7.014/96, estão descritos no Auto de Infração, e que o autuado, em sua peça defensiva, demonstrou ter plena ciência daquilo que lhe é imputado, não havendo do que se falar em nulidade, de acordo com o que estabelece o art. 19, do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99).

Cita o art. 26, III, do mencionado RPAF/BA, e diz que a formalidade prevista no referido Regulamento foi observada, de acordo com a intimação à fl. 05, recebida do autuado com assinatura de seu representante legal, e ainda confirmada pelo AR à fl. 06, não havendo necessidade de Termo de Início de Fiscalização.

Em relação às demais alegações de cerceamento de defesa e de arbitramento, diz, mais uma vez que a peça defensiva é totalmente inócua. Os demonstrativos e documentos acostados aos autos

evidenciam de forma cristalina o imposto exigido no lançamento ex-offício. O mesmo foi apurado com base nas próprias informações prestadas pelo contribuinte nas GIAs-ST, onde são apresentados os valores do ICMS-ST retidos pelo autuado, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, a serem recolhidos para este Estado.

Ressalta, que ao não efetuar os recolhimentos dos valores indicados no Auto de Infração, o sujeito passivo incorre no crime de apropriação indébita, sujeito, inclusive, à denúncia ao Ministério Público.

Em relação ao questionamento da constitucionalidade do instituto da substituição tributária para frente, afirma que é um assunto bastante exaurido, tendo sua legalidade confirmada pelo STJ, estando pacífica sua jurisprudência quanto à matéria. Afirma que o dispositivo constitucional que disciplina atualmente essa modalidade de substituição (§7º do art. 15, CF, incluído pela EC nº 03 de 17.03.93), e a obrigação do recolhimento do ICMS Substituição Tributária pelo autuado decorre do disposto na Cláusula Segunda do Convênio ICMS 81/93. Ou seja, o autuado que é contribuinte, independente do fato de ser inscrito neste Estado, figura como responsável, ficando obrigado a reter e recolher o ICMS ST por comercializar produtos enquadrados no Convênio 45/99. Frisa que de acordo com o que dispõe o art. 167, I, do Decreto nº 7.629 de 09 de julho 1999 – RPAF, não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

No que diz respeito ao mérito da autuação, informa que o sujeito passivo limitou-se a alegar que deveria haver uma fiscalização prévia nas operações subsequentes neste Estado, pelo fato da possibilidade de recolhimento posterior do tributo, e solicitou inclusive, diligência para tal verificação. Todavia, o impugnante não acostou qualquer comprovação, não havendo necessidade de diligência pelo que dispõe o art. 147, I, “a” e “b”, do RPAF/BA, e ainda considerando que ao comercializar produtos objetos de substituição tributária, fica cristalina a responsabilidade exclusiva do autuado, em obediência à legislação pertinente, tanto que o mesmo vem efetuando a retenção do ICMS-ST, como Substituto Tributário, sem fazer o devido repasse para o Estado da Bahia no período questionado nos autos.

Por fim, destaca que o sujeito passivo não apontou qualquer erro na ação fiscal, e pelo que dispõe o art. 143, do mesmo decreto supra citado, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal. Pede a procedência do presente Auto de Infração.

VOTO

Quanto às preliminares de nulidade argüidas pela defesa do autuado, constatei que o PAF está revestido das formalidades legais, estão determinados o contribuinte autuado, o montante do crédito tributário apurado e a natureza da infração, sendo que, eventuais incorreções alegadas pela defesa não implicam nulidade haja vista que, pela descrição dos fatos e enquadramento legal, ficaram evidentes as infrações apuradas.

No primeiro argumento de nulidade o autuado alegou ausência de indicação do dispositivo legal infringido. Transcreveu o art. 129 e seu § 1º do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, citando os requisitos formais do Auto de Infração. Disse que não houve indicação de dispositivo de lei relativo à cobrança do tributo pretendido, mas tão somente regras provenientes do Regulamento do ICMS, contidas no bojo de decretos expedidos no âmbito do Poder Executivo Estadual.

Em relação ao enquadramento legal, o autuante indicou no Auto de Infração o art. 10 da Lei 7.014/96, dispositivo que trata da responsabilidade pelo pagamento do ICMS na condição de substituto tributário. Também citou Cláusulas do Convênio ICMS 75/94, que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores não-inscritos situados em seu território.

O defendente apresentou o entendimento de que foram apenas indicados os dispositivos do RICMS/BA. Mesmo que fosse apenas indicados artigos do mencionado RICMS, isto não significaria que o referido Regulamento instituiu a obrigação tributária, salientando-se que nos termos do art. 19 do RPAF/BA, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, o que não constituiria motivo para se decretar a nulidade da autuação.

No segundo argumento de nulidade o defendente alegou ausência de assinatura do representante legal do autuado no Auto de Infração. Disse que o próprio Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, estabelece que o Termo de Encerramento de Fiscalização deve ser acompanhado da assinatura do intimado. Se a Legislação Estadual exige a assinatura do autuado no próprio Auto de Infração, entende que o descumprimento de tal imposição implica na intransponível nulidade da notificação fiscal. Afirma que, por essa razão, tem-se por completamente nulo o presente Auto de Infração, eis que a impugnante foi dele cientificado pela via postal, e não preenche 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.

Conforme Intimação e respectivo Aviso de Recebimento às fls. 25/26 dos autos, o defendente foi intimado quanto à autuação fiscal, tendo sido encaminhado cópia do Auto de Infração/Termo de Encerramento, Demonstrativo Fiscal, Ordem de Serviço, Intimação para Apresentação de livros e documentos, demonstrativos de apuração do ICMS e Relação de DAES.

A intimação ao sujeito passivo acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal será feita, quando pessoalmente, mediante aposição de data e assinatura do sujeito passivo, representante legal ou preposto no próprio instrumento que se deseja comunicar, podendo ser feita por qualquer uma das seguintes formas, independentemente de ordem, conforme art. 108 do RPAF/BA:

- I. Pessoalmente, mediante aposição de data e assinatura do sujeito passivo ou interessado, seu representante ou preposto, no próprio instrumento que deseja comunicar.
- II. Mediante remessa por via postal ou qualquer outro meio ou via, com aviso de recebimento (AR) ou com prova de entrega, ao sujeito passivo ou interessado, de cópia do instrumento ou comunicação de decisão ou circunstância ou expediente.
- III. Por edital publicado no Diário Oficial do Estado.

Como no presente caso foi efetuada intimação por via postal, considera-se efetivada a intimação na data em que foi devolvido o aviso de recebimento, “AR”, ao órgão encarregado da intimação. Neste caso, inexistente o motivo de nulidade da autuação, alegado nas razões de defesa, haja vista que a ciência do Auto de Infração foi efetuada na forma prevista no RPAF/BA.

No terceiro argumento de nulidade do lançamento, o defendente alegou ausência do Termo de Início de Fiscalização. Afirmou que a fiscalização deixou 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 Regulamento Estadual do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Quanto a esta alegação, observo que de acordo com o art. 26 do RPAF/99, considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da apreensão ou arrecadação de mercadoria, bem, livro ou documento; da lavratura do Termo de Início de Fiscalização; da intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável para prestar esclarecimentos ou exibir documentos solicitados pela fiscalização.

A razão da exigência do Termo de Início de Fiscalização é para o contribuinte não ser “surpreendido” com a lavratura de um Auto de Infração, haja vista que, para ser autuado o contribuinte precisa estar “sob ação fiscal”. Neste caso, a exigência de Termo de Início

Fiscalização visa evitar a possibilidade de abusos da fiscalização, ou seja, em princípio, só é possível autuar o contribuinte que saiba, previamente, que está sendo fiscalizado.

No caso em exame, o autuado foi intimado em 13/08/2013, conforme fls. 05/06 do PAF, para que apresentasse à fiscalização GNREs relativas ao recolhimento do ICMS-ST para a Bahia, referentes aos meses de dezembro de 2012 e janeiro a junho de 2013.

Não acolho a preliminar suscitada em relação ao Termo de Início de Fiscalização, haja vista que não houve qualquer cerceamento ao direito de defesa; o defendente tomou conhecimento do início da ação fiscal, mediante “Intimação para Apresentação de Livros e Documentos” à fl. 06.

Na quarta preliminar foi alegado pelo defendente ausência de todos os termos lavrados na ação fiscal. Transcreve o art. 41 do RPAF/BA, afirmando que de acordo com o mencionado dispositivo regulamentar, o Auto de Infração far-se-á acompanhar de cópia de todos os termos lavrados na ação fiscal. Disse que o Auto de Infração não foi acompanhado de todos os documentos e termos lavrados no curso da ação fiscal, afigurando-se inequívoca a sua nulidade.

Conforme observação na Intimação à fl. 25 dos autos, foram encaminhadas as cópias do Auto de Infração/Termo de Encerramento, Demonstrativo Fiscal, Ordem de Serviço, Intimação para Apresentação de livros e documentos, demonstrativos de apuração do ICMS e Relação de DAES. A prova de que o defendente recebeu as mencionadas cópias encontra-se no presente processo, juntamente com a impugnação, o “Doc. 02”, juntado pelo defendente às fls. 57/75, que são as referidas cópias recebidas pelo autuado. Portanto, não é procedente a alegação defensiva.

A quinta alegação de nulidade diz respeito ao Termo de Encerramento de Fiscalização, sendo alegado pelo defendente que o mencionado Termo 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, se a Legislação Estadual exige a assinatura do autuado no próprio Auto de Infração, então, o descumprimento de tal imposição implica na intransponível nulidade da notificação fiscal.

Conforme estabelece o art. 30 do RPAF/BA, “quando o Auto de Infração for emitido através do sistema oficial de processamento eletrônico de dados da Secretaria da Fazenda, o Termo de Encerramento de Fiscalização e o Auto de Infração constituirão um instrumento único”.

Como o presente Auto de Infração foi lavrado através do sistema de processamento de dados desta SEFAZ, a ciência do autuado concretizada por meio da assinatura de seu representante legal foi efetuada via postal, conforme fls. 25/26 dos autos, tendo sido encaminhadas as cópias do Auto de Infração/Termo de Encerramento, Demonstrativo Fiscal, Ordem de Serviço, Intimação para Apresentação de livros e documentos, demonstrativos de apuração do ICMS e Relação de DAES.

Na sexta preliminar de nulidade da autuação o defendente alegou ausência de descrição fática circunstanciada da infração. Disse que a fiscalização não esclareceu e nem tampouco demonstrou – por exemplo – se as vendas realizadas pelos contribuintes inscritos no Estado da Bahia (que adquiriram produtos da impugnante), foram feitas diretamente a consumidor final, ou se foram feitas a outros revendedores na Bahia. Entende 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 o direito de defesa da impugnante. Alegou que outra situação fática que sequer foi mencionada pela fiscalização, diz respeito à existência ou não de recolhimento do ICMS nas etapas subsequentes realizadas dentro do Estado da Bahia.

Trata-se de mercadorias inseridas no Convênio ICMS 75/94, estando previsto que nas operações interestaduais com as mercadorias do referido Convênio estão sujeitas à substituição tributária entre Estados signatários com a retenção do imposto é atribuída ao remetente, que deve efetuar o recolhimento do tributo em favor da unidade federada destinatária. Neste caso, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, é o que se chama de encerramento da fase de tributação.

O encerramento da fase de tributação implica dizer que houve a realização efetiva do fato gerador presumido, e não caberá a exigência de complementação de imposto ao destinatário, nem a apuração quanto à existência de recolhimento nas etapas subseqüentes realizadas na Bahia, como entendeu o defendente.

Rejeito as preliminares de nulidade apresentadas nas razões de defesa, haja vista que não está comprovada nos autos a existência de vícios formais que comprometam a eficácia da autuação fiscal; a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Ademais, o defendente não comprovou a necessidade de realização de diligência, e se trata de fato vinculado à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse do autuado, cuja prova poderia ter sido acostada aos autos.

No mérito, o presente Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS, por falta de recolhimento do imposto retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Como se trata de mercadorias inseridas no Convênio ICMS 75/94, nas operações interestaduais com essas mercadorias sujeitas à substituição tributária entre Estados signatários do referido Convênio, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo em favor da unidade federada destinatária, conforme Cláusula primeira abaixo reproduzida.

Cláusula primeira: Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados, nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores não inscritos, estabelecidos em seus territórios, que efetuem venda porta-a-porta exclusivamente a consumidor final, promovidas por empresas que se utilizem do sistema de marketing direto para comercialização dos seus produtos, a atribuir ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subseqüentes saídas realizadas pelo revendedor não-inscrito.

§ 1º O disposto no caput aplica-se também às saídas interestaduais que destinem mercadorias a contribuinte do imposto regularmente inscrito, localizado em seu território, que distribua os produtos exclusivamente a revendedores não-inscritos para venda porta-a-porta.

O autuado não concorda com o presente lançamento, alegando que se afigura absolutamente ilegal a exigência do ICMS devido por substituição tributária pela revenda das mercadorias a revendedores porta-a-porta, Disse que, na prática, tem sido obrigado a realizar referidos recolhimentos, sob pena de inviabilizar suas atividades junto ao Estado da Bahia, já que a fiscalização tem exigido do defendente, de forma completamente equivocada, o recolhimento antecipado do ICMS, sob pena de retenção de mercadorias em Postos Fiscais

Vale salientar que o autuante informou e está comprovado nos autos que os valores exigidos foram apurados com base nas próprias informações prestadas pelo contribuinte nas GIAS-ST, onde foram informados os valores do ICMS-ST retidos pelo defendente na condição de contribuinte substituto, ou seja, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

O defendente apresentou o entendimento de que existe ilegalidade na cobrança do ICMS por substituição tributária nas vendas que realiza. Disse que a exigência fiscal está amparada em regra estabelecida por meio do Convênio ICMS nº 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. Afirmou que foi autorizada a criação pelos Estados membros do mecanismo de substituição tributária por atividade econômica, 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. No entendimento da impugnante, tal Convênio afigura-se manifestamente ofensivo à legislação federal de regência do ICMS, como também à própria racionalidade do referido imposto.

Em relação ao questionamento do autuado quanto à constitucionalidade da antecipação tributária, observo que tal modalidade de cobrança de ICMS é prevista na legislação tributária deste Estado, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Conforme ressaltado pelo autuante na informação fiscal, o autuado que é contribuinte, independente do fato de ser inscrito neste Estado, figura como responsável por substituição tributária, ficando obrigado a reter e recolher o ICMS ST por comercializar produtos enquadrados no Convênio 45/99.

Quanto à multa exigida, decorrente da autuação, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 150%, conforme estabelece o art. 42, inciso V, alínea “a” da Lei 7.014/96.

Concluo que devem prevalecer no presente lançamento os valores apurados conforme planilha elaborada pelo autuante, com base nas GIAS-ST, onde foram informados os valores do ICMS-ST retidos e não recolhidos pelo defendente.

Nas operações interestaduais com mercadorias sujeitas à substituição tributária entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo em favor da unidade federada destinatária, e o autuado não apresentou comprovação de que recolheu o imposto retido.

Face ao exposto, 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 273307.0010/13-9, lavrado contra **VIA BLUMENAU INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$107.916,15**, acrescido da multa de 150%, prevista no art. 42, inciso V, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de março de 2014
ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR
JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR
ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA