

PROCESSO - A. I. Nº 278997.0005/12-9
RECORRENTE - VIA BLUMENAU INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0228-03/12
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 13/05/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0096-12/15

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MARKETING DIRETO. VENDA PORTA A PORTA. **a)** FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS-ST; **b)** RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS DO ICMS-ST; **c)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO. Nos termos do Convênio ICMS 45/99 c/c o art. 379, do RICMS/97, cabe ao remetente, localizado no Estado de Santa Catarina, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas operações interestaduais de vendas de mercadorias com marketing direto, para destinatários localizados no Estado da Bahia, efetuar a retenção e o consequente recolhimento do imposto. Modificada a Decisão recorrida em função de erro material no cálculo do imposto. Rejeitada as preliminares de nulidade. Indeferido o pedido de diligência suscitada colegiado. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS no montante de R\$1.140.467,73, em razão de três infrações, sendo todas elas objeto deste Recurso Voluntário, conforme a seguir:

INFRAÇÃO 1 - Deixou de proceder à retenção e o consequente recolhimento do ICMS, no valor de R\$448.874,86, 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. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 - Procedeu a retenção a menos e o consequente recolhimento do ICMS, no valor de R\$348.064,84, 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. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 3 - Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido, no valor de R\$343.528,03, 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. Multa de 150%.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após rejeitar as preliminares de nulidade arguidas pelo defendente, por inexistir nos autos qualquer motivo que o inquine de nulidade, e indeferir o pedido para realização de diligência, nos termos do art. 147, §2º, II, do RPAF/BA.

No mérito, a JJF aduziu que, 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, não deixa dúvida quanto à responsabilidade do remetente das mercadorias pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas saídas subsequentes 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.

Salienta a JJF que 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 no art. 10 da Lei nº 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/97.

Logo, segundo a JJF, inexistente na presente autuação 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, conforme se depreende do teor dos §§ 1º e 2º do art. 6º da LC 87/96.

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

Em relação “a margem de lucro de 60%”, questionada pelo impugnante, a JJF entendeu 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, que na ausência do catálogo deve ser aplicada a referida MVA. Portanto, segundo o órgão julgador, o autuante procedeu corretamente 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.

A JJF consigna que depois de examinar os catálogos apresentados pelo autuado por ocasião da defesa, fls. 194 a 918, verificou 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. Assim, concluiu que não remanesce qualquer dúvida nos autos de que a margem de valor agregado, MVA de 60%, foi corretamente aplicada e 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.

Salienta o colegiado que, nos termos do §1º do art. 379 do RICMS-BA/97, a responsabilidade de fazer a retenção é do remetente, mesmo quando as mercadorias forem destinadas a contribuinte inscrito que distribua às revendedoras porta-a-porta, logo, 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 subsequentes.

Em relação à arguição de que o autuado vem fazendo recolhimentos de imposto em nome dos adquirentes, acostando cópias das GNRE, a JJF aduziu 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.

Por fim, a JJF concluiu que o autuado não apontou objetivamente qualquer inconsistência nos valores apurados para os três itens do Auto de Infração.

Não se conformando com a Decisão de 1ª instância, o sujeito passivo apresentou, tempestivamente, às fls. 1.581 a 1.599 dos autos, Recurso Voluntário onde reitera todas suas alegações de defesa, tendo, de início, aduzido que a fiscalização está a lhe exigir o ICMS que entende devido, por substituição tributária, em relação às operações subsequentes de vendas realizadas no Estado da Bahia, levando em consideração única e exclusivamente a base de cálculo informada pela própria recorrente no Registro 50 do SINTEGRA, por ocasião da apuração do tributo devido ao Estado de Santa Catarina,

acrescido de uma margem de valor agregado de 60%, do que tece as seguintes considerações:

1ª preliminar de nulidade do Auto de Infração, por não possuir os elementos suficientes para se determinar, com segurança e precisão, a infração imputada, pois não há como mantê-lo 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, conforme se comprova pelo documento do Correio.

2ª preliminar de nulidade do Auto de Infração, por estar desacompanhado de todos os termos lavrados na ação fiscal, como previsto nos artigos 41 e 46 do RPAF, além do termo de conclusão de fiscalização, previsto no Convênio ICMS 93/97, o que implicou em preterição ao seu direito de defesa. Aduz que a simples reabertura do prazo de defesa não tem o condão de validar o vício formal originário.

3ª preliminar de nulidade do Auto de Infração, pela ausência de descrição fática circunstanciada da infração, de forma a garantir o contraditório e a ampla defesa. Destaca que a descrição da infração resumiu-se a dizer que a empresa “*deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia*”. Contudo, salienta o recorrente que não foram feitas para revendedores que efetuam venda “porta-a-porta”, ao contrário do que leva a crer a fiscalização.

4ª preliminar de nulidade do Auto de Infração, por ausência de indicação do dispositivo legal infringido, os quais autorizam a constituição do crédito tributário pretendido.

5ª preliminar de nulidade do Auto de Infração, por ausência de assinatura do representante legal do autuado, eis que só foi cientificado pela via postal, cuja intimação não supre o ato formal da assinatura do próprio autuado no Auto de Infração.

6ª preliminar de nulidade do Auto de Infração, por ausência de lavratura do Termo de Início de Fiscalização, ato administrativo essencial para se considerar válida e eficaz a ação fiscal.

No mérito, conforme assim classifica, o recorrente alega as seguintes razões:

1ª Razão de mérito. Salienta que o ICMS apurado por substituição tributária pela fiscalização levou em consideração única e exclusivamente a base de cálculo informada pela própria recorrente 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 concorda, pois 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.

2ª Razão de mérito. Sustenta ser a cobrança indevida, pois, de fato, as guias de recolhimento amealhadas pela recorrente em anexo demonstram, cabalmente, que a empresa já recolheu o ICMS relativo às etapas subsequentes, espontaneamente, seja por uma questão de cunho operacional, seja por inexistir qualquer previsão legal que atribua à recorrente a responsabilidade pelo recolhimento antecipado do imposto. Portanto, considerando que as guias de recolhimento em anexo comprovam já ter havido o recolhimento do ICMS antecipado, o Auto de Infração também deve ser julgado insubsistente, sob pena de exigência em duplicidade (*bis in idem*).

3ª Razão de mérito. O recorrente aduz ilegalidade da cobrança do ICMS por substituição tributária nas vendas por ele realizadas, pois amparada em regra estabelecida por meio do Convênio ICMS 45/99, que ilegítimamente 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, ou seja, a substituição tributária por atividade econômica, o que contraria o estabelecido no art. 155, II e § 2º da Constituição Federal, assim como no art. 6º, § 2º, da LC nº 87/96, nos quais oneram a mercadoria e não a atividade econômica. Destaca que 70% dos seus produtos são têxteis, cujos produtos de vestuários não estão sujeitos à regra da substituição tributária. Assim, pelo fato de vendê-los por meio de catálogos, mediante marketing direto, fica sujeita ao ICMS-ST decorrente da ilegalidade do Convênio ICMS 45/99.

4ª Razão de mérito. Defende o recorrente a insubsistência do Auto de Infração em razão da inexistência de prévia fiscalização das operações subsequentes efetivamente realizadas no Estado da Bahia quanto ao regular recolhimento do ICMS devido nas etapas subsequentes, junto aos estabelecimentos que comercializaram as mercadorias adquiridas do recorrente, sob pena de bis in idem, ou seja, possibilidade de exigência do tributo em duplicidade.

Por fim, pede a reforma do Acórdão recorrido para cancelar o Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, em seu Parecer, às fls. 1.604 a 1.606 dos autos, de lavra da Dr. José Augusto Martins Junior, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, pois salienta que o presente processo seguiu rigorosamente todos os trâmites legais previstos na legislação de regência do processo administrativo fiscal.

Assim, em relação à preliminar de nulidade do lançamento pela suposta remessa por via postal dos catálogos requeridos pela fiscalização, diz não haver suporte, uma vez que a refutação da base de cálculo utilizada pela fiscalização, especificamente pela ausência dos catálogos, deveria ser rechaçada por intermédio da juntada dos mesmos ao processo administrativo, não sendo crível apenas uma remessa via postal de tão importante elemento de prova. Ressalta, ainda, que a apuração da base de cálculo feita no lançamento teve como estribo informações coletadas nos próprios arquivos magnéticos do contribuinte, cotejadas com as notas fiscais eletrônicas coletadas pela SEFAZ.

No que se refere a ausência de detalhamento da capitulação legal, também não merece prosperar o apelo, em face do disposto no art. 19 do RPAF.

Quanto à falta de assinatura do representante legal da autuada, o parecer também comunga do posicionamento firmado pela JJF, porquanto ausente qualquer prejuízo à ampla defesa e ao contraditório.

Inerente ao argumento da ausência de fundamentação legal para a imposição, o opinativo é de que resta claro a previsão normativa para o regime de substituição tributária, seja pela introdução via Convênio nº 45/99, seja pela sua recepção pela legislação interna através do art. 379 do RICMS, com suporte no disposto no art. 155, II, da CF/88.

Em relação a MVA, tendo em vista a não apresentação ou juntada dos catálogos, aduz a PGE/PROFIS que restou aplicada corretamente o disposto no art. 379, §§ 2º e 4º, do RICMS, com amparo no parágrafo único da cláusula terceira do Convenio 45/99.

Assim, a PGE/PROFIS opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Por decisão da 2ª CJF, o PAF foi convertido em diligência para que o autuante intimasse o recorrente para correlacionar os catálogos apensados aos autos com os períodos dos fatos geradores exigidos no Auto de Infração e, caso atendido, refazer o levantamento fiscal com base nas disposições contidas no art. 379, § 2º, do RICMS/97.

Contudo, às fls. 1.614 e 1.615 dos autos, o sujeito passivo informa que não tem condição de providenciar a elaboração da planilha solicitada, tendo em vista que os catálogos foram confeccionados pela Inova Marketing Ltda e despachadas por ela diretamente aos revendedores, de modo que a Via Blumenau não dispõe dos referidos catálogos para elaboração da planilha. Diz que todos os catálogos que dispunha foram anexados aos autos, atendendo intimação anterior.

No que tange a alegação de que os catálogos anexados não informam o período/ano o que impossibilita a identificação das mercadorias, diz anexar planilha informativa acerca da numeração e ano correspondente dos referidos catálogos, para que possa chegar ao período fiscalizado.

Por fim, ressalta que apenas não destacou o ICMS-ST nos envios de mercadorias para pessoas jurídicas inscritas como contribuintes no Estado da Bahia, pois neste caso o responsável pelo recolhimento é o destinatário das mercadorias e não o remetente.

Às fls. 1.667 e 1.668 dos autos, o diligente informa que o contribuinte inexplicavelmente se esquivou de apresentar as planilhas, apesar de dispor de todos os elementos. Assim, concluiu que o autuado se negou de produzir provas em seu próprio favor.

A PGE/PROFIS, às fls. 1.671 e 1.672 dos autos, opina pelo improvimento do apelo voluntário, pois, conforme exposto, o sujeito passivo não logrou, no efetivo exercício do seu *ônus probandi* (art. 333 do CPC), carrear aos autos elementos capazes de justificar suposto erro na mensuração da base de cálculo pelo autuante, em espécie os catálogos de vendas nos anos de 2010 e 2011, não se podendo aplicar o quanto disposto no art. 379, § 4º, do RICMS/97.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, localizado no Estado de Santa Catarina, na condição de substituto tributário, no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância que julgou o Auto de Infração procedente, o qual fora lavrado para exigir do contribuinte, na qualidade de sujeito passivo por substituição, o ICMS de R\$1.140.467,73, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, pelas seguintes exações:

- 1º) a falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS-ST, no valor de R\$448.874,86, acrescido da multa de 60%, nos meses de julho de 2010 a dezembro de 2011;
- 2º) a retenção e o consequente recolhimento a menos do ICMS-ST, no valor de R\$348.064,84, acrescido da multa de 60%, nos meses de julho de 2010 a dezembro de 2011;
- 3º) a falta de recolhimento do ICMS retido, no valor de R\$343.528,03, acrescido da multa de 150%, nos meses de dezembro de 2010 a novembro de 2012.

Quanto às razões do Recurso Voluntário observo que, tanto a título de preliminares quanto de mérito, já haviam sido propostas pelo recorrente quando da sua impugnação ao Auto de Infração.

Inicialmente, rejeito os pedidos de nulidade arguidos pelo recorrente, visto que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, cuja descrição das acusações fiscais é precisa e congruente com os fatos que ensejaram a sua lavratura, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, cujos demonstrativos que fundamentam as acusações fiscais são inteligíveis e foram entregues cópias ao autuado, conforme recibo à fl. 149 dos autos. Assim, deixo de acolher as preliminares de nulidade diante das considerações a seguir:

1ª preliminar de nulidade do Auto de Infração. Alega o recorrente que o lançamento de ofício não possui elementos suficientes para se determinar, com segurança e precisão, a infração imputada, pois não há como mantê-lo 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, como comprovado pelo Correio.

Vislumbra-se que a base de cálculo foi apurada através dos preços praticados pelo próprio autuado, acrescido da MVA de 60%, nos termos previstos na cláusula primeira do Convênio ICMS 45/99, combinado com os §§ 2º e 4º do art. 379 do RICMS/97, abaixo transcrito, em razão de o contribuinte não possuir catálogos de preços, como informado pelo próprio, à fl. 30 dos autos, em resposta à intimação neste sentido (fl. 29), o qual afirma que a empresa responsável é a Inova Marketing S.A, cuja informação foi reiterada pelo sujeito passivo quando da impossibilidade da realização da diligência, determinada por esta Câmara de Julgamento Fiscal para vincular produto ao preço no catálogo, à fl. 1.614 dos autos, onde alegou que: *“Nesse sentido, a recorrente informa que não tem condições de providenciar a elaboração da planilha solicitada, tendo em vista que os catálogos foram confeccionados pelas Inova Marketing Ltda. e despachados por ela diretamente aos revendedores, de modo que a Via Blumenau não dispõe dos referidos catálogos para elaboração da planilha.”*

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

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

§ 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 subsequentes”.

Há de se registrar que a legislação citada (§ 2º) estipula a base de cálculo do ICMS-ST sendo o valor da venda a consumidor, quando constante em catálogo ou lista de preços **de emissão** do próprio contribuinte, o qual, no caso concreto, o recorrente atesta que não possui e que a empresa responsável é outra.

Agrava-se, ainda mais, o fato de que tais catálogos, trazidos aos autos quando da impugnação ao Auto de Infração, às fls. 194 a 918, não consignam qualquer indicação aos fatos geradores objeto das exigências fiscais, pois não contêm qualquer referência à data ou período em que vigora tais preços, sendo temerário atribuir os valores neles constantes às ocorrências contidas nas exações.

O recorrente, à fl. 1.619 dos autos, apensa uma “planilha informativa” que diz instruir a numeração e ano correspondente dos referidos catálogos. Contudo, documento sem qualquer valor probante para dar autenticidade e fidedignidade à vigência dos citados catálogos.

Assim, concluo que a margem de valor agregado (MVA) de 60% foi corretamente aplicada, consoante o parágrafo único da cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99, combinado com o art. 379, §§ 2º e 4º, do RICMS-BA/97, pois, quando da diligência determinada por esta Câmara de Julgamento Fiscal, em busca da verdade material, “o sujeito passivo não logrou, no efetivo exercício do seu ônus probandi (art. 333 do CPC), carrear aos autos elementos capazes de justificar suposto erro na mensuração da base de cálculo pelo autuante, em espécie os catálogos de vendas nos anos de 2010 e 2011”, como bem salientado no parecer da PGE/PROFIS.

2ª preliminar de nulidade do Auto de Infração, por estar desacompanhado de todos os termos lavrados na ação fiscal, como previsto nos artigos 41 e 46 do RPAF, além do termo de conclusão de fiscalização, previsto no Convênio ICMS 93/97, o que implicou em preterição ao seu direito de defesa. Aduz que a simples reabertura do prazo de defesa não tem o condão de validar o vício formal originário.

Igualmente descabe tal alegação, pois, da análise dos autos, verifica-se, à fl. 09, que o Termo de Início de Fiscalização foi enviado, via postal, ao sujeito passivo, assim como, às fls. 29 a 34, que o recorrente foi intimado, também via postal, para apresentação de livros e documentos fiscais, cujos documentos, nos termos do art. 127, II, c/c o §1º, III, ambos do COTEB, e do art. 26, III, do RPAF/99, substituem o Termo de Início de Fiscalização. Já o Termo de Encerramento de Fiscalização foi reunido com o Auto de Infração num único documento, quando produzidos por processamento de dados, conforme art. 127-A do COTEB.

Assim, comungo da Decisão recorrida de que “... 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 RUDFTO.”

3ª preliminar de nulidade do Auto de Infração, pela ausência de descrição fática circunstanciada da infração, de forma a garantir o contraditório e a ampla defesa. Destaca que a descrição da infração resumiu-se a dizer que a empresa “deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia”. Contudo, salienta o recorrente que não foram feitas para revendedores que efetuam venda “porta-a-porta”, ao contrário do que leva a crer a fiscalização.

Também totalmente infundada esta alegação, pois, conforme o campo “Descrição dos Fatos”, às fls. 1 e 2 dos autos, existe um descritivo pormenorizado de todas as situações, dentre as quais, “*A fiscalização da empresa acima foi realizada seguindo o que rege a legislação vigente mais precisamente o Convênio 45/99, acordo interestadual que trata de marketing direto, tendo sido apuradas as seguintes irregularidades:*”. Ademais, nos termos do §1º do art. 379 do RICMS-BA/97, a responsabilidade de fazer a retenção é do remetente, mesmo quando as mercadorias forem destinadas à contribuinte inscrito que distribua às revendedoras porta-a-porta, conforme alega.

4ª preliminar de nulidade do Auto de Infração, por ausência de indicação do dispositivo legal infringido, os quais autorizam a constituição do crédito tributário pretendido.

Também não se sustenta tal pretensão recursal, pois constam das infrações os respectivos enquadramentos legais. Ademais, conforme consignado no Parecer da PGE/PROFIS, “... *também não merece prosperar o apelo, em face do disposto no art. 19 do RPAF.*”, que estabelece: “*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.*” Portanto, no caso concreto, por haver previsão normativa para o regime de substituição tributária, através do Convênio nº 45/99, recepcionado no art. 379 do RICMS/97, com suporte no disposto no art. 155, II, da CF/88, não há que se falar em ausência de fundamentação legal que autorizem a constituição do crédito tributário.

5ª preliminar de nulidade do Auto de Infração, por ausência de assinatura do representante legal do autuado, eis que só foi cientificado pela via postal, cuja intimação não supre o ato formal da assinatura do próprio autuado no Auto de Infração.

Sem qualquer fundamentação a pretensão recursal, pois, por se tratar de contribuinte localizado em outra unidade da Federação, cuja exigência decorre de sua responsabilidade como contribuinte substituto, a cientificação do sujeito passivo ocorreu via postal, conforme modalidade prevista no art. 108, § 1º, do RPAF/99, o que não ensejou qualquer prejuízo ao exercício da ampla defesa e ao contraditório, em razão do prazo de defesa e dos documentos entregues ao recorrente, no aludido ato, conforme já visto.

6ª preliminar de nulidade do Auto de Infração, por ausência de lavratura do Termo de Início de Fiscalização, ato administrativo essencial para se considerar válida e eficaz a ação fiscal. Tal análise já ocorreu quando da apreciação da segunda preliminar de nulidade.

Em relação às “razões de mérito”, no que diz respeito à primeira, alega o recorrente que o ICMS apurado por substituição tributária pela fiscalização levou em consideração única e exclusivamente a base de cálculo informada pela própria recorrente por ocasião da apuração do tributo devido ao Estado de Santa Catarina, no Registro 50 do SINTEGRA, acrescido da margem de valor agregado de 60%, o que não concorda, pois 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.

Desta pretensão, inicialmente, há de se salientar que, conforme se observa dos demonstrativos que fundamentam as duas primeiras infrações, a exemplo das folhas 14 a 25 dos autos, tendo em vista que a terceira exação se trata de valor retido pelo *próprio contribuinte*, porém não recolhido ao erário estadual baiano, verifica-se a existência de diversos produtos não condizentes à atividade de “indústria têxtil” que diz exercer, a exemplo de: colheres, panelas, talheres, anel, ferro de solda, relógio, calculadoras, compressor, bolsa térmica, cadeado, sanduicheiras, etc., o que denota se tratar de uma atividade relativa a uma miscelânea de produtos vendidos pelo sujeito passivo, através de operações de marketing direto aos contribuintes localizados no Estado da Bahia, cujas bases de cálculo das duas primeiras infrações foram apuradas nos termos da cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99, combinado com o art. 379, §§ 2º e 4º, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente à época dos fatos geradores, em razão da empresa, quando intimada, tanto na ação fiscal quanto na diligência para apuração de alegações recursais relativas à base de cálculo, informar e reiterar, à fl. 1.614 dos autos, que “... *não tem condições de providenciar a elaboração da planilha solicitada, tendo em vista que os catálogos foram confeccionados pelas*

Inova Marketing Ltda. e despachados por ela diretamente aos revendedores, de modo que a Via Blumenau não dispõe dos referidos catálogos para elaboração da planilha.”

Portanto, nesta condição, o fisco baiano não deve apurar a base de cálculo nos termos previstos no "caput" da cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99, cuja disposição foi recepcionada no art. 379, § 2º do RICMS/97, que prevê “... o valor correspondente ao preço de venda ao consumidor, constante de tabela estabelecida por órgão competente ou, na falta desta, 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.” (grifo nosso), pois, no caso concreto, inexistente preço sugerido pelo remetente, já que inexistente catálogo de sua emissão, o qual o próprio contribuinte diz que “...não dispõe dos referidos catálogos para elaboração da planilha.”, quando do envio do processo para adequação da base de cálculo aos preços constantes dos catálogos.

Diante de tal constatação, restou ao fisco baiano aplicar o previsto no parágrafo único da cláusula terceira do aludido Convênio ICMS 45/99, o qual prevê, na falta dos valores de que trata o "caput", que a base de cálculo será àquela definida na legislação da unidade da Federação de destino das mercadorias. Por sua vez, o art. 379, § 4º, do RICMS/97, determinava que “*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 subsequentes*”.

Quanto à alegação recursal de que a cobrança é indevida, pois, as guias de recolhimento por ele anexadas comprovam já ter havido o recolhimento do ICMS antecipado, conforme consignado na Decisão recorrida “... nenhuma das guias apresentadas refere-se ao período fiscalizado...”, pois, as citadas GNRE, às fls. 920 a 1.499 dos autos, referem-se ao período de janeiro a junho de 2010, enquanto as duas primeiras exigências referem-se ao período de julho de 2010 a novembro de 2011 e a terceira exação ao período de dezembro de 2010 a novembro de 2012.

Em seguida, o recorrente alega ilegalidade da cobrança do ICMS por substituição tributária nas vendas por ele realizadas, pois amparada em regra estabelecida por meio do Convênio ICMS 45/99, que ilegitimamente autoriza os Estados a atribuírem ao remetente a responsabilidade pela retenção e o recolhimento antecipado do ICMS devido nas operações subsequentes de venda porta-a-porta a consumidor final, ou seja, a substituição tributária por atividade econômica, o que contraria o estabelecido no art. 155, II e § 2º da Constituição Federal, assim como no art. 6º, § 2º, da LC nº 87/96, nos quais oneram a mercadoria e não a atividade econômica, do que destaca o recorrente que 70% dos seus produtos são têxteis, cujos produtos de vestuários não estão sujeitos à regra da substituição tributária.

Contudo, tal alegação já foi objeto de apreciação quando da análise da “4ª preliminar de nulidade”, inclusive tendo a PGE/PROFIS opinado que, no caso concreto, por haver previsão normativa para o regime de substituição tributária, através do Convênio ICMS 45/99, recepcionado no art. 379 do RICMS/97, com suporte no disposto no art. 155, II, da CF/88, não há que se falar em ausência de fundamentação legal que autorizem a constituição do crédito tributário.

Por fim, quanto à alegação de insubsistência do Auto de Infração em razão da inexistência de prévia fiscalização das operações subsequentes efetivamente realizadas no Estado da Bahia, quanto ao regular recolhimento do ICMS devido nas etapas subsequentes, junto aos estabelecimentos que comercializaram as mercadorias adquiridas do recorrente, sob pena de bis in idem, ou seja, possibilidade de exigência do tributo em duplicidade, também não tem pertinência, pois, deve-se esclarecer que, no caso concreto, a existência do Convênio ICMS 45/99, decorre de diretriz constitucional firmada no art. 155, inciso II, da CF/88, responsabiliza o remetente, localizado no Estado de Santa Catarina, signatário do mencionado convênio, pela retenção e recolhimento do imposto na condição de sujeito passivo por substituição, nas operações interestaduais que realiza com destino ao Estado da Bahia, em face da pulverização de inúmeros distribuidores e pequenos revendedores operando no sistema de venda porta-a-porta. Assim, não deve o recorrente eximir-se da obrigação tributária sob alegação, sem provas, de indébitos fiscais realizados pelos seus clientes.

Ressalte-se que as alegações recursais não se coadunam com a exigência do ICMS retido e não recolhido, no montante de R\$343.528,03, objeto da terceira infração, pois se refere à apropriação indevida de valores retidos pelo substituto tributário em favor do Estado da Bahia, junto aos contribuintes nele localizados, contudo não recolhidos ao erário estadual, cujos valores e base de cálculo foram de responsabilidade do próprio substituto tributário, logo, em consequência, sem qualquer vinculação às diversas arguições recursais de ilegalidade, base de cálculo, etc.

Entretanto, vislumbro a existência de erro material na exigência do *quantum debeatur*, relativo unicamente ao exercício de 2010 das duas primeiras infrações, em razão de nos demonstrativos fiscais, conforme mídia à fl. 150 dos autos, no cálculo do ICMS-ST, não deduzir, a título de crédito fiscal, o ICMS da própria operação, consoante demonstrativos a seguir:

ERRATA - INFRAÇÃO 1

| PERÍODO | BC ST | ICMS-ST | CRÉD. OP. | ICMS-ST DEV. | VLR EXIG. A.I. |
|---------|------------|-----------|-----------|--------------|----------------|
| jul-10 | 265.236,70 | 45.088,34 | 11.532,07 | 33.556,27 | 45.088,34 |
| ago-10 | 317.904,50 | 54.042,30 | 13.809,45 | 40.232,85 | 54.042,30 |
| set-10 | 305.806,14 | 51.985,47 | 13.240,10 | 38.745,37 | 51.985,47 |
| out-10 | 313.732,64 | 53.334,20 | 13.551,76 | 39.782,44 | 53.334,20 |
| nov-10 | 287.619,84 | 48.893,60 | 12.438,98 | 36.454,62 | 48.893,60 |
| dez-10 | 241.515,44 | 41.055,71 | 10.424,75 | 30.630,96 | 41.055,71 |
| TOTAIS | | | | 219.402,51 | 294.399,62 |

ERRATA - INFRAÇÃO 2

| PERÍODO | BC ST | ICMS-ST | CRÉD. OP. (7%) | VLR. RECOLH | ICMS-ST DEV. | VLR EXIG. A.I. |
|---------|-----------|-----------|-------------------|----------------|--------------|-------------------|
| jul-10 | 22.231,14 | 3.779,58 | 973,28 | 609,95 | 2.196,35 | 3.169,63 |
| ago-10 | 67.882,18 | 11.541,15 | 2.994,53 | 1.852,80 | 6.693,82 | 9.688,35 |
| set-10 | 57.522,13 | 9.779,76 | 2.540,12 | 1.571,19 | 5.668,45 | 8.208,57 |
| out-10 | 68.478,30 | 11.642,78 | 3.006,36 | 1.915,13 | 6.721,29 | 9.727,65 |
| nov-10 | 89.254,77 | 15.187,31 | 3.910,10 | 2.488,94 | 8.788,27 | 12.698,37 |
| dez-10 | 48.967,26 | 8.487,45 | 2.147,95 | 1.417,40 | 4.922,10 | 7.070,05 |
| TOTAIS | | | | | 34.990,28 | 50.562,62 |

Obs. Para efeito de crédito fiscal, foi considerado o valor correspondente à alíquota de 7%.

Diante de tais constatações, verifica-se a redução da infração 1, no valor de R\$74.997,11, restando o valor de R\$373.877,75. Já a infração 2 fica reduzida em R\$15.572,34, restando o valor de R\$332.492,50.

Do exposto, considerando que o recorrente pede a reforma do Acórdão recorrido para cancelar o Auto de Infração, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração procedente em parte, no valor de R\$1.049.898,28, após a redução dos débitos das duas primeiras infrações, em razão de erro material, respectivamente nos valores de R\$373.877,75 e R\$332.492,50.

VOTO DIVERGENTE

Com a devida vênia, divirjo do Nobre Colega Relator.

Inicialmente, verifico que, da análise dos autos, a diligência deferida por esta mesma CJF em sede de pauta suplementar (fls. 1609/1610) não foi integralmente cumprida. Isto porque, conforme se verifica da solicitação realizada pela Nobre Conselheira Mônica Roters, a diligência exigia que: i) o fiscal diligente estranho ao feito intimasse o recorrente para correlacionar, mediante prova efetiva, os catálogos apensados aos autos com os períodos dos fatos geradores ocorridos, e; ii) após a apresentação da correlação entre os catálogos e os fatos geradores, que o *fiscal diligente refizesse o levantamento fiscal com base nas disposições contidas no art. 379 do RICMS/97*.

Ocorre que, conforme se verifica da Intimação de fl. 1616, o fiscal diligente repassou ao próprio contribuinte a determinação de refazimento do levantamento fiscal, indo de encontro ao que foi determinado em diligência. Da análise da petição de fls. 1614 a 1619 verifico que o contribuinte cumpriu no que lhe competia, os termos da diligência fiscal.

Em contra partida, o fiscal diligente não só não cumpriu o quanto determinado em diligência como aduziu que: *Através de tratativas informais com o autuante, servidor que conhece os meandros do processo, chegou-se a conclusão que a fiscalização por si só não poderia atender o quanto solicitado por absoluta falta de condições de levantar os dados sem a colaboração da autuada. Neste cenário, ficou combinado que melhor seria se a tarefa diligenciada fosse executada pela empresa, para posterior conferência, pois só ela teria meios necessários ara coletar as informações.*

Ora, sem nem adentrar ao mérito da possibilidade ou não da autuada proceder a tal levantamento, o que entendo que seria possível, o fato é que a diligência foi votada por uma CJF composta por 6 (seis) julgadores, para ser realizada nos exatos termos descritos nas fls. 1609/1610, e por diligente estranho ao feito. Entretanto, o diligente designado, **com apoio do fiscal autuante**, *combinaram* alterar os termos da diligência e imputar a responsabilidade por tal levantamento ao contribuinte.

Entendo que não poderia o fiscal diligente alterar os termos da diligência determinada e, sequer, pedir auxílio do fiscal autuante sob pena de inquirar de nulidade o procedimento de diligência.

Se houvesse a impossibilidade de cumprimento da diligência proposta, deveria o diligente informar à Relatora do processo, para que então esta CJF definisse o encaminhamento a ser dado.

Assim, diante do claro descumprimento da diligência designada, proponho a conversão do presente julgamento em diligência.

Vencido na proposição por decisão não unânime, em razão do voto de minerva do Presidente/Relator, passo à análise da primeira preliminar de nulidade aduzida pelo recorrente, em razão do cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Entendo restar razão ao Recorrente quanto à primeira preliminar.

O simples descumprimento da diligência designada, por si só, já é suficiente para demonstrar o cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

Ademais, ressalte-se que o agente autuante restava impedido de se manifestar na diligência, mas assim o fez de *forma informal*, como confessado pelo terceiro estranho ao feito, primeiro porque a diligência não foi designada a ele, segundo em razão do que dispõe o inciso V do art. 75 da Lei 12.209/11 que é a lei geral do processo administrativo do Estado da Bahia que dispõe estar impedido de atuar no processo administrativo agente que tenha conduzido expediente de apuração prévia que tenha instaurado o processo administrativo. O que foi o caso.

Outrossim, não podemos afastar o processo administrativo da busca da verdade material, com ou sem ajuda e participação do contribuinte. Se houver meio de se apurar com correção o imposto devido pelo devedor ele tem que ser usado. Manter uma cobrança sem o grau de certeza devido além de atentar ao princípio da moralidade administrativa acarreta em enriquecimento sem causa do Estado.

No caso concreto, em momento algum restou controverso o fato de que a Recorrente atua no ramo de venda por marketing direto através de catálogos. Tal fato é confessado pela própria contribuinte, é defendido pelo fiscal autuante, pela JJF e, também, pela PGE/PROFIS.

Embora a contribuinte tenha alegado dificuldades o fornecimento de cópias de tais catálogos, sob o fundamento de que os mesmos eram impressos e remetidos pela empresa Inova Marketing, o fato é que os mesmos chegaram aos autos.

O próprio agente autuante afirma na descrição dos fatos que adotou a presente base de cálculo porque não teve acesso aos catálogos!! Ora, se os catálogos vieram aos autos agora existem meios para se buscar a verdade material.

Entretanto, o fiscal autuante se deparou com um outro problema, a falta de indicação do período dos catálogos.

Da análise dos mesmos, verifico que, ao contrário do que foi amplamente defendido no presente PAF, como se verifica por amostragem na fl. 194, todos os catálogos indicam os meses de

validade, no caso em exemplo, os meses de Janeiro e Fevereiro, sem no entanto correlacionar ao ano.

Tal problema restou sanado com a informação trazida pela recorrente à fl. 1619, que indica com clareza todos os anos e meses de todos os catálogos juntados ao PAF.

O Nobre Colega Relator afirma em seu voto que: *O recorrente, à fl. 1.619 dos autos, apensa uma “planilha informativa” que diz instruir a numeração e ano correspondente dos referidos catálogos. Contudo, documento sem qualquer valor probante para dar autenticidade e fidedignidade à vigência dos citados catálogos.*

Ora, mas qual seria um documento fidedigno? A intimação realizada à contribuinte não detalha qual documento seria necessário para dar o valor probante e a fidedignidade esperada por esta CJF.

Não poderia o Fisco Estadual simplesmente ignorar tal documento e afirmar que o contribuinte não cumpriu o quanto exigido sem efetivamente detalhar qual o documento necessário para tanto. Os catálogos já foram impressos no passado sem a indicação do ano e não podem ser modificados. Qual seria essa prova então?

Analiso ainda que o próprio agente autuante às fls. 36 a 39 colaciona impressões do site da contribuinte para atestar a veracidade de suas alegações.

Por sua vez, se a análise do referido endereço eletrônico é meio hábil para fazer prova contra o contribuinte, também tem que ser meio hábil para fazer prova a favor do mesmo. Acessando o referido site (www.viablum.com.br), e clicando na aba de catálogos, verifico que o catálogo atualmente válido e utilizado pela empresa é o de número 118. Nessa esteira, consultando a *planilha informativa sem valor probante* consignada à fl. 1619, verifico que tal informação corresponde à indicada ao que está informado no respectivo endereço eletrônico.

Assim, a meu ver, não restam dúvidas que nos autos existem elementos de prova suficiente para se apurar a real base de cálculo do imposto, bem como se efetivamente o contribuinte tem imposto a pagar.

Ao assim não agir, este CONSEF tanto se afasta do princípio da verdade material, como cerceia o direito de ampla defesa do contribuinte.

Outrossim, defende o Nobre Colega relator que: *Portanto, nesta condição, o fisco baiano não deve apurar a base de cálculo nos termos previstos no "caput" da cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99, cuja disposição foi recepcionada no art. 379, § 2º do RICMS/97, que prevê "... o valor correspondente ao preço de venda ao consumidor, constante de tabela estabelecida por órgão competente ou, na falta desta, 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." (grifo nosso), **pois, no caso concreto, inexistente preço sugerido pelo remetente, já que inexistente catálogo de sua emissão, o qual o próprio contribuinte diz que "...não dispõe dos referidos catálogos para elaboração da planilha."**, quando do envio do processo para adequação da base de cálculo aos preços constantes dos catálogos.*

Neste aspecto, entendo que tal argumento além de absolutamente inaplicável altera completamente o fulcro da autuação. Da análise da descrição dos fatos e de todas as peças processuais do presente PAF, verifico que todo o fulcro da autuação é fundado no fato de que o contribuinte é empresa dedicada ao ramo de venda através de marketing direto por catálogo.

Em momento algum no presente processo foi negado esse fato, que foi confessado pela própria contribuinte, entretanto, esta alegou que não estaria de posse dos catálogos em razão dos mesmos serem impressos e remetidos diretamente pela Inova Marketing.

Em que pese entender ser absurda tal fundamentação e negativa do contribuinte de contribuir e colaborar com a instrução processual, bem como entender que o contribuinte se defendeu muito

mal das acusações contra si lavradas, o fato é que isso não pode ser sobreposto à lei e nem motivo de cobrança de imposto que não se sabe devido.

É claro que o Convênio ICMS 45/99 ao tratar de catálogo de preços de sua emissão, não exige que o contribuinte disponha de gráfica e sistema de mala direta próprio. Tais serviços podem ser terceirizados sem desconfigurar o sistema de venda direta por catálogo.

Tal fundamento aduzido pelo Nobre relator é fundamento novo, sobre o qual o contribuinte não pôde se defender, o que também atesta o cerceamento ao seu direito de defesa.

Assim, diante de tais fundamentos voto pelo acolhimento da Primeira Preliminar de Nulidade suscitada pelo Recorrente, acompanhando o voto do relator quanto às demais.

Outrossim, no mérito também tenho que divergir do Nobre Colega Relator por pressuposto lógico.

Ora, se entendo que a base de cálculo não foi apurada de forma correta, e estando presentes nos autos os documentos necessários para tal os mesmos foram ignorados, não há como se atestar com a certeza necessária a existência das infrações imputadas ao Recorrente, nos termos dos fundamentos já explicitados quando da análise da preliminar suscitada pela parte.

Desta feita, por conclusão lógica, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE o presente lançamento.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278997.0005/12-9**, lavrado contra **VIA BLUMENAU INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.049.898,28**, acrescido das multas de 60% sobre R\$706.370,25 e 150% sobre R\$343.528,03, previstas no art. 42, incisos II, "e" e V, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Paulo Danilo Lopes Reis, Alexandrina Natália Bispo dos Santos e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros(as): Daniel Ribeiro Silva, Alessandra Brandão Barbosa e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de abril de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – - PRESIDENTE/RELATOR

DANIEL RIBEIRO SILVA - VOTO DIVERGENTE