

**PROCESSO** - A. I. Nº 206912.0028/10-5  
**RECORRENTE** - VIA BLUMENAU INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. (JHF INDÚSTRIA E COMÉRCIO EIRELI)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0096-02/12  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 14/06/2017

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0180-12/17

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MARKETING DIRETO. VENDA PORTA A PORTA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS-ST. Nos termos do Convênio ICMS 45/99 c/c o art. 379, 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 da dedução de valores recolhidos através de GNRE. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS no montante de R\$2.162.093,19, em razão:

*Infração 01 - Deixou de proceder à retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro/2005 a dezembro de 2009.*

Foi consignado, ainda, que:

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

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, concluir não haver operado a decadência do direito de constituir o crédito tributário, relativo ao exercício de 2005, e indeferir o pedido 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.

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

Destaca o órgão julgador que os autuantes levantaram todo o funcionamento da cadeia de produção e consumo, através de vistorias nos agentes econômicos nela envolvidos, iniciando pelo próprio autuado, bem como visitando os estabelecimentos dos supostos destinatários assinalados nas notas fiscais emitidas pelo contribuinte, identificados como meros repassadores logísticos dos produtos às pequenas revendedoras, conhecidas como “sacoleiras”, verdadeiras adquirentes das mercadorias, entrevistando-as para saber de que maneira, efetivamente, as mercadorias chegavam ao consumidor final. Além disso, foram verificados dados cadastrais das receitas federal e estaduais, páginas oficiais da internet, atas de reuniões com os agentes econômicos, fluxo comercial dos pedidos de compra, catálogos de apresentação dos produtos com preços sugeridos, contratos celebrados entre o autuado e o repassador logístico, oriundos de diversas fontes.

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

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

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

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

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

Portanto, diferente do organograma que o autuado ilustrou na peça impugnatória, o ciclo ocorre da seguinte maneira:

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

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

Salienta o órgão julgador que os auditores colheram uma série de provas da efetiva prática de

marketing direto, descrevendo o ciclo econômico engendrado pelo autuado, a partir dos pedidos de compra feitos pelas revendedoras “porta a porta”, conhecidas como sacoleiras, com os preços constantes em catálogos; cujos produtos são enviados em caixas lacradas com nome e endereço da revendedora, por intermédio dos repassadores logísticos, denominação atribuída pelos autuantes aos destinatários das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento autuado para fins de facilitação logística.

No repassador, a revendedora confere e paga o valor correspondente das mercadorias despachadas, revendendo-as para consumidores finais, cuja estratégia de vendas é confirmada em função das provas relacionadas no PAF.

A JJF salienta que, às fls. 130 a 133 dos autos, consoante prova 10, restou demonstrado que antes de outubro/2008 o autuado já trabalhava com marketing direto e operava com catálogos expositores das mercadorias com indicação dos respectivos preços, cujas provas transcreve.

Quanto à alegação da admissão de que o contribuinte executa marketing direto (2008 e 2009), do que pede compensação de valores recolhidos feitos, posteriormente, em nome do repassador logístico, a JJF aduz que não há o que se falar em “*bis in idem*”, uma vez que só se verifica tal ocorrência, quando o sujeito passivo já satisfaz a exigência tributária e dele é novamente reclamada a mesma exigência, como também porque a supletividade nas operações interestaduais, só ocorre quando, conforme disposições regulamentares, não é possível alcançar o substituto tributário.

Ademais, no caso concreto não há registro de que o autuado tenha feito os recolhimentos para a Bahia, como também os recolhimentos feitos pelos repassadores logísticos, meros prestadores de serviços encarregados de entregarem as caixas lacradas às revendedoras “porta-a-porta”, mediante pagamento de uma comissão, a rigor, nas operações objeto de marketing direto, não são nem contribuintes de ICMS, de sorte que as quantias pagas não podem sequer ser consideradas como recolhimentos do referido imposto, não havendo como aplicar o instituto da compensação, uma vez que não há previsão legal para tanto, bem como a presente situação não se ajusta às condições necessárias para utilização desse recurso. Assim, para os valores recolhidas indevidamente cabe o direito de restituição.

Por fim, a JJF considerou demonstrado que a relação jurídica que se estabelece entre o sujeito passivo e os seus “clientes” é de prestação de serviços, na modalidade de intermediação logística, pois estes últimos apenas se encarregam de repassar e facilitar a entrega das caixas lacradas das mercadorias para as “sacoleiras”, restando, assim, diante do exuberante conjunto probatório trazidos aos autos, cabível a condição atribuída ao sujeito passivo de utilizar o sistema de marketing direto para comercialização de seus produtos, deixando de proceder à retenção do ICMS, e ao consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas que destinam mercadorias a revendedores, localizados no Estado da Bahia, que efetuam venda porta a porta para consumidor final, nos termos do Convênio ICMS 45/99.

Não se conformando com a Decisão de 1ª Instância, o sujeito passivo apresentou, tempestivamente, às fls. 3.665 a 3.713 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, do que tece as seguintes considerações:

#### I. Preliminares de Nulidade do Auto de Infração.

1ª preliminar de nulidade do Auto de Infração, em razão do despacho que concedeu novo prazo para a renovação da impugnação, visto que reconheceu a existência de nulidade, representada pelo desrespeito ao contraditório e à ampla defesa, em decorrência da sonegação de documentos e informações ao contribuinte. Assim, o recorrente defende que a concessão de novo prazo para impugnação reveste-se de ilegalidade e nulidade totalmente insanável, devendo-se, apenas e tão somente por essa razão, ser anulado todo o procedimento fiscal ora contestado.

2ª preliminar de nulidade do Auto de Infração, em razão da empresa recorrente receber diversos Termos de Intimação para apresentação de documentos, sendo que nenhum desses documentos se fizeram acompanhar do Auto de Infração, tal como determina o artigo 41 do RPAF.

Destaca, também, que o Convênio ICMS 93/97, no qual se baseou o Estado da Bahia para fiscalizar a empresa recorrente, domiciliada no Estado de Santa Catarina, dentre outras providências, exige que, ao final dos trabalhos, seja lavrado termo de conclusão de fiscalização no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, cujo documento igualmente não foi disponibilizado ao recorrente.

Assim, resta incontroverso o fato de que ao recorrente não foram disponibilizados todos os termos lavrados pela fiscalização, e que serviram de base ao lançamento, tanto é assim que foi determinada a reabertura de prazo para manifestação do contribuinte a respeito dos documentos anexados pelos autuantes.

Salienta que não recebeu nenhuma cópia das denominadas “provas”, mencionadas pela fiscalização nas informações fiscais e representadas por documentos, termos e atas, por ocasião da sua intimação do Auto de Infração, em manifesta preterição ao seu direito de defesa e que a *simples reabertura do prazo para defesa não tem o condão de validar o vício formal originário*, razão pela qual deve ser decretada a nulidade do Auto de Infração, nos exatos termos do art. 18, II, do RPAF.

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 em decorrência da inovação na descrição fática da infração para sustentar a validade do lançamento ao defender a tese de que os destinatários que aparecem nas notas fiscais emitidas pelo recorrente – supostos adquirentes das mercadorias e assim qualificados em contrato de credenciamento como forma de burla à legislação tributária – não passam de meros repassadores logísticos, prestadores de serviços, portanto, encarregados apenas de concentrar, facilitar e entregar as mercadorias compradas pelas “sacoleiras”.

Em suma, o “foco da sustentação do lançamento” (como quer a fiscalização), está todo ele centrado na tese de que os adquirentes das mercadorias vendidas pelo recorrente seriam mero “repassadores logísticos” (prestadores de serviços!?) e que a Via Blumenau, de fato, efetuará a venda diretamente para “revendedores porta-a-porta”, razão pela qual estaria sujeita à regra do Convênio ICMS n. 45/99, o que absolutamente não condiz com todo o elemento probatório constante dos autos, do que destaca que toda essa construção teórica desenvolvida nas informações fiscais é nova, sem que tenha sido sequer ventilado tal descrição fática no bojo do lançamento, em manifesto menosprezo ao contraditório e à ampla defesa, o que por si só evidencia a nulidade material do lançamento à luz do art. 146 do CTN, evidenciado que, no caso concreto, a fiscalização apresentou mudança ou inovou na descrição fática da infração, o que se revela a partir do simples cotejo entre a descrição da infração do Auto de Infração e as informações fiscais.

5ª preliminar de nulidade do Auto de Infração por ausência de indicação do dispositivo legal infringido, os quais autorizam a constituição do crédito tributário pretendido.

6ª 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.

7ª 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.

II. Prejudicial de mérito.

Como prejudicial de mérito alega decadência parcial do crédito tributário, pois, por se tratar de ICMS, tributo sujeito a lançamento por homologação, foi cientificado do Auto de Infração em 09/12/2010, restando decaído o direito do Estado da Bahia de constituir créditos de ICMS relativos às competências que antecederem 5 anos da data da emissão da notificação, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, o que demonstra que parte dos valores objetos da infração fiscal encontram-se manifestamente decaídos, nomeadamente aqueles anteriores à competência de 12/2005.

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

1ª Razão de mérito (DAS ATIVIDADES EFETIVAMENTE DESENVOLVIDAS PELA EMPRESA):

O recorrente alega que a fiscalização pretende atribuir uma realidade que jamais existiu no Estado da Bahia, já que até 2010, pelo menos, nunca realizou uma venda sequer para “revendedores porta-a-porta pessoa física”, não se sujeitando, então, à substituição tributária de que trata o Convênio ICMS 45/99. Portanto, em nenhum momento admitiu que a partir de 2008 passou a trabalhar com *marketing direto* (ao menos não na forma como quer a fiscalização), e nem tampouco reconheceu que passou a ser regida pelas regras do Convênio ICMS 45/99 (tanto que contesta à exaustão a total inaplicabilidade do aludido convênio), em relação às operações realizadas pela empresa no Estado da Bahia, no período fiscalizado (2005 a 01/2010).

Aduz que o *marketing direto* (tal como entende a fiscalização) consiste na venda efetuada diretamente para revendedores porta-a-porta (sacoleiras), o que não foi feito pela empresa no período fiscalizado, já que, no Estado da Bahia as suas vendas foram feitas: (i) a pessoas jurídicas que, por sua vez, revenderam os produtos que adquiriram da Via Blumenau e (ii) a pessoas físicas, consumidores finais, pela sistemática de reembolso postal.

Salienta ser uma indústria têxtil e que, como toda e qualquer outra indústria do ramo, até 2008, *encomendava a elaboração de catálogos* apenas para fins de demonstração e referência das roupas produzidas a cada nova coleção, tanto que a cada dois meses (bimestralmente) era apresentada aos clientes uma nova coleção, conforme bem demonstrado e comprovado por meio dos catálogos juntados aos autos.

Ressalta que seus clientes, em sua maioria, sempre foram pessoas jurídicas localizadas em outros Estados que tem o objetivo de revender (comercializar) as roupas produzidas pela Via Blumenau. Contudo, também sempre vendeu à pessoas físicas (consumidores finais), mediante reembolso postal, conforme bem demonstram os contratos firmados entre a recorrente e os Correios, o que justifica a existência de outros catálogos dos produtos vendidos, com a indicação do preço de venda ao consumidor final.

Registra que, a partir de 2008, modificou o seu sistema de vendas, passando a utilizar os catálogos desenvolvidos pela empresa INOVA Marketing S/A, com a indicação de preço sugerido de venda, também aos seus clientes pessoas jurídicas pelo fato que esses clientes (pessoas jurídicas inscritas), especialmente no Estado da Bahia, estavam a revender a ambulantes ou sacoleiras. Contudo, a responsabilidade tributária é exclusiva da pessoa jurídica adquirente localizada no Estado da Bahia (que promove a revenda para sacoleiras), conforme disposto no art. 125, II, “a” do RICMS/97. Por essa razão, no seu entendimento, não está sujeita à regra do Convênio ICMS 45/99, em todo o período fiscalizado.

Porém, a partir de 2008, passou a efetuar o recolhimento antecipado por uma questão de necessidade, uma vez que a fiscalização baiana promovia a apreensão das mercadorias transportadas sem o comprovante de recolhimento do ICMS, por antecipação, o que poderia levar à inviabilidade de continuidade de suas atividades econômicas.

Em suma, ao contrário do que pretende erroneamente induzir a fiscalização, é preciso esclarecer definitivamente que, no Estado da Bahia, o recorrente nunca vendeu diretamente para revendedores porta-a-porta (sacoleiras) no período fiscalizado (2005 a 01/2010), e não há nenhuma prova nos autos nesse sentido.

Por fim, esclarece que solicitou e obteve, a partir de 08/2010, o deferimento do Cadastro de

Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS/BA), na condição de substituto tributário, desde quando a empresa vem também recolhendo o ICMS à Bahia na condição de substituta tributária, tal como determinado no *caput* da cláusula primeira do Convênio n. 45/99.

Portanto, em relação ao Estado da Bahia, apenas a partir de 08/2010, passou a vender também diretamente para “sacoleiras” (revendedoras porta-a-porta).

2ª Razão de mérito (DA COMPLETA INSUBSISTÊNCIA DA TESE FISCAL):

Reafirma que a fiscalização pretende lhe enquadrar na condição de substituta tributária a qualquer custo, inclusive defendendo a tese (equivocada) de que os destinatários (pessoas jurídicas) das notas fiscais emitidas pela Via Blumenau, relacionadas no SINTEGRA, seriam meros prestadores de serviços ou operadores logísticos e que, por essa razão, as vendas, de fato, seriam feitas às “sacoleiras”, cuja tese foi acolhida pela decisão recorrida.

Aduz que a fiscalização não quis enxergar é que o tal “repassador Logístico” é contribuinte do ICMS e é ele quem faz a venda por catálogo (utilizando-se dos catálogos produzidos pela empresa INOVA MARKETING). Para isso assinou contrato com a Inova Marketing e aceitou a Via Blumenau (recorrente) como fornecedora. Assim, passa a contestar as 25 provas apresentadas pelo fisco, a fim e demonstrar que a tese fiscal não corresponde à realidade, sendo improcedente a exação, a seguir transcrito:

**3.27 Prova n. 01** – Trata-se de relatório técnico de visita à autuada – donde erroneamente concluiu a fiscalização “que os produtos são despachados em caixas lacradas e previamente identificadas em etiquetas, constando o nome da revendedora “sacoleira”, demonstrando cabalmente que o operador apenas se encarrega de repassar as caixas para a revendedora antes citada.”

3.28 A conclusão alcançada pela fiscalização, contudo, não está amparada pela documentação carreada aos autos, razão pela qual não possui credibilidade, senão vejamos.

3.29 De novo, ressalte-se que a única relação comercial que existiu, no Estado da Bahia, foi entre a Via Blumenau e as pessoas jurídicas que adquirem seus produtos localizadas no Estado da Bahia. A empresa autuada, ao contrário do que faz crer a fiscalização, não possui nenhuma relação comercial com “sacoleiras”. **Tanto é assim que as notas fiscais de vendas eram consolidadas para o distribuidor, não era nota fiscal para revendedora (porta-a-porta). Isso quer dizer que a cobrança era feita pelo valor total da nota fiscal de venda;**

3.30 A forma como as caixas são lacradas e identificadas atende à critérios definidos pelo próprio cliente, que exige a separação dos produtos. Por isso, a forma como as mercadorias são embaladas ou como as caixas são etiquetadas nada comprovam que a venda não seja feita ao destinatário indicado na nota fiscal. Indica apenas que a autuada atende as exigências de seus clientes.

3.31 Não fosse por tudo isso, a r. fiscalização nem sequer esclareceu no relatório técnico de visita se as caixas ou mercadorias que avistou no estabelecimento da autuada teriam como destino o Estado da Bahia, o que impossibilita qualquer juízo de valor sobre o referido relatório.

**3.32 Prova n. 02** – Trata do Relatório Técnico de Visita à “Distribuidora Ebenezer”, onde a fiscalização apresenta a seguinte conclusão: “a relação jurídica existente entre o operador logístico distribuidor e a Via Blumenau Ind. e Com. Ltda. é de prestação de serviços de entrega das caixas lacradas para as revendedoras “sacoleiras”.

3.33 As conclusões alcançadas por meio do referido relatório são unilaterais, razão pela qual não possuem validade probatória nenhuma. Além do mais, o relatório em questão não correspondem com a realidade, devidamente comprovada pela documentação (prova) carreada aos autos pela autuada.

3.34 De acordo com os comprovantes de recolhimento de ICMS antecipação parcial (DAE já anexados), documentação essa aleatoriamente obtida pela empresa autuada, bem se percebe que a empresa Distribuidora EBENEZER – Heloy Com. Varejista de Artigos Ltda. recolhe ICMS, portanto é contribuinte do referido tributo estadual, além de possuir a inscrição estadual n. 68.881.355-ME.

3.35 Logo, se a referida empresa recolhe ICMS e possui inscrição estadual, então, por certo que não se trata de prestadora de serviços, mas sim de comércio, ou seja, compra e revende mercadorias.

3.36 Aliás, a tese defendida pela fiscalização é tão equivocada que chega a afirmar que a empresa em questão é prestadora de serviços, quando a sua própria denominação social indica expressamente o seguinte HELOY COMÉRCIO VAREJISTA DE ARTIGOS LTDA.

3.37 Em outras palavras, se a própria denominação social da empresa em questão indica tratar-se de comércio, é no mínimo deveras equivocada a conclusão alcançada pela fiscalização.

3.38 Da mesma forma, conforme evidencia a cláusula segunda do contrato social da referida pessoa jurídica (contra-prova nº 02 e 03), o seu objeto social é o “comércio varejista de artigos de uso pessoal e doméstico (5249-3/99)”

3.39 Na tentativa de justifica o injustificável – ou seja, no afã de manter a qualquer custo o Auto de Infração – a decisão recorrida asseverar “ser comum a pessoa jurídica pretender atuar como comerciante, redigir contrato social neste sentido, se inscrever como tal nos órgãos tributários, mas de fato atuar como prestador de serviços e não promover as devidas alterações contratuais e cadastrais”.

3.40 Então significa que, segundo a óptica do julgador de primeira instância, é comum a prestação de declaração FALSA em documento oficial!? Concessa venia, não se pode validar um auto de infração com base no argumento de ser comum que alguém formule falsa declaração, o que inclusive configura ilícito penal.

3.41 Não fosse por tudo isso, a empresa autuada apresenta igualmente algumas notas fiscais de devolução emitidas pela empresa EBENEZER – Heloy Com. Varejista de Artigos Ltda. (documentos já anexados – contra-prova nº 02 e 03), as quais demonstram que a devolução das mercadorias adquiridas da empresa autuada é feita pela própria EBENEZER.

3.42 Nesse sentido, não há como se dar guarida à tese da fiscalização, se quem efetua a devolução das mercadorias adquiridas é a própria destinatária das notas fiscais emitidas pela Via Blumenau.

3.43 Por fim, a autuada igualmente apresentou (contra-prova nº 02 e 03) cópias de algumas duplicatas mercantis emitidas contra a empresa EBENEZER, bem como comprovantes de pagamentos feitos por essa empresa à empresa autuada, conforme bem evidenciam os relatórios bancários.

3.44 Não tem o menor fundamento a justificativa de que os distribuidores efetuam o mero repasse de recursos à recorrente/autuada, descontando a sua comissão. O fato é que, pelo contrário, a recorrente VENDEU suas mercadorias para as pessoas jurídicas indicadas no SINTEGRA e, para tanto, emitiu DUPLICATAS MERCANTIS.

3.45 As DUPLICATAS são títulos de crédito que atestam que o sacado é devedor do emitente – emitidas em operação de natureza estritamente comercial (ou seja, não se emite duplicata em prestação de serviço) – por meio do qual, se não pagas, o credor pode executar diretamente o devedor destacado na cártula comercial.

3.46 Logo, tanto a pessoa jurídica domiciliada no Estado da Bahia adquiriu os produtos para revenda como, em caso de não pagamento, responde exclusivamente perante a recorrente pelo valor dos produtos vendidos em ação de execução ou cobrança. Com esses esclarecimentos, definitivamente, não há como prosperar a notificação.

3.47 Tudo isso está a provar, cabalmente, que a empresa autuada mantém relação comercial única e exclusivamente com as pessoas jurídicas indicadas em suas notas fiscais de saída, todas elas devidamente registradas no SINTEGRA, não merecendo, portanto, prosperar a tese fiscal de que a Via Blumenau venda produtos para sacoleiras ou revendedores porta-a-porta.

3.48 No tocante à prova n. 03 – ata de reunião realizada com o Sr. Secundino Bispo dos Santos, sócio da empresa Ebenezer – a fiscalização apresenta a conclusão de que: “não só as empresas do Sr. Secundino Bispo dos Santos mas todos os operadores logísticos distribuidores que mantêm relação com a Via Blumenau não passam de prestadores de serviços...”

3.49 Eminentes julgadores, já está mais do que comprovado e evidenciado logo acima que a empresa Ebenezer (da qual o Sr. Secundino Bispo dos Santos é sócio) é empresa dedicada ao comércio, contribuinte inclusive de ICMS e, portanto, não há falar em prestação de serviços.

3.50 De qualquer maneira, optamos por prosseguir na refutação da tese fiscal. Pois bem, a leitura atenta da Ata de Reunião (fl. 82 dos autos), independentemente de sua questionável validade probatória, está apenas a produzir prova em favor da empresa autuada. É que, na referida ata de reunião, constam expressamente as seguintes afirmações:

“Que afirma ser distribuidor, recrutando revendedoras para apresentar/vender seus produtos através de catálogos(...)

Que quando o produto não agrada o cliente ou está avariado, o Distribuidor aceita o produto em devolução, e devolve o dinheiro à revendedora.

Que os demais Distribuidores que atuam neste segmento trabalham de forma parecida.”

3.51 Com todo o respeito, parece que essas simples informações derrubam por completo a criação fiscal. Ora, como dizer que a empresa autuada vende produtos para “sacoleiras” se é a empresa Ebenezer quem recruta revendedoras para apresentar/vender os seus produtos?! Se os produtos são da Ebenezer, por uma questão de lógica, não são da Via Blumenau.

3.52 Portanto, a realidade fática é a seguinte: a Ebenezer recruta revendedoras para apresentar/vender os seus produtos, através de catálogos de diversas empresas. Logo, eminentes julgadores, ao contrário do que faz crer a

*fiscalização, quem realiza revenda para sacoleiras ou revendedores porta-a-porta é a empresa Ebenezer, única sujeita à regra de substituição tributária, e não a empresa autuada.*

**3.53 Prova nº 04** – reunião com a Sócia Nairan Mota dos Santos, sócia da Cosmobel Comércio de Cosméticos Ltda. – cuja conclusão é novamente a tese de que tal empresa não passaria de mera prestadora de serviços.

**3.54** Para não ser cansativo na refutação da já desacreditada tese da fiscalização, basta indagar o seguinte: Como a empresa Cosmobel pode ser considerada uma prestadora de serviços se a sua própria denominação social indica unicamente o seguinte: COSMOBEL COMÉRCIO DE COSMÉTICOS LTDA.??

**3.55** Além do mais, como pode ser prestadora de serviços se possui cadastro no Estado da Bahia, e, portanto, afigura-se como empresa contribuinte do ICMS?

**3.56** E, por fim, como pode ser prestadora de serviços, se a sua Atividade Econômica Principal (CNAE nº 4772500) é a de comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal, conforme consta na sua própria ficha cadastral, documento amealhado pela fiscalização à fl. 87 dos autos.

**3.57** Como pode ser mera prestadora de serviços se emite nota fiscal de devolução de mercadoria, conforme demonstram os documentos amealhados pela autuada?

**3.58** Como poderia ainda ser prestadora de serviços se figura como devedora nas duplicatas mercantis emitidas pela Via Blumenau, e ainda efetuou o pagamento das mercadorias, conforme comprovam os relatórios bancários?

**3.59** Nada há nos autos, portanto, que efetivamente comprove as conclusões apresentadas pela fiscalização.

**3.60 A chamada prova n. 05** apresenta a seguinte conclusão: “É o revendedor “sacoleiro” quem compra os produtos da Via Blumenau Ind. e Com. Ltda.”

**3.61** Para não ser cansativa, a empresa autuada remete os Ilustres Julgadores para todas as considerações feitas até agora, bem como todos os documentos apresentados e constantes dos autos (Notas Fiscais de Venda, Notas Fiscais de Devolução, Duplicatas, Comprovantes de pagamentos feitos pelos adquirentes etc.), que atestam definitivamente que quem adquire os produtos da Via Blumenau são os efetivos destinatários das mercadorias indicados nas notas fiscais de venda.

**3.62** Em suma, os “clientes” da autuada (pessoas jurídicas) realizam ato típico de comércio, recrutam e angariam revendedores, recebem pedidos de seus clientes e compram mercadorias de várias empresas que possuem mostruário dos seus produtos em catálogo (dentre elas a autuada), com a finalidade de obter LUCRO. Isso é comércio, e não prestação de serviços!

**3.63 Pela prova nº 06** – ata de reunião realizada com representante legal da empresa Guito Comércio e Serviços Ltda. – a fiscalização concluiu que “a empresa Guito Comércio e Serviços Ltda. – não obstante ser destinatária das notas fiscais emitidas pela Via Blumenau Indústria e Comércio Ltda. – não passa de um Prestador de Serviços contratado por esta última, meros repassadores de mercadorias adquiridas pelas revendedoras sacoleiras que as revende para os consumidores finais.”

**3.64** A conclusão alcançada pela autoridade fiscal não prospera porque contrária às provas documentais dos autos, a começar pelo reconhecimento da própria fiscalização de que a empresa Guito Comércio e Serviços Ltda. é efetivamente a destinatária das notas fiscais de venda emitidas pela Via Blumenau.

**3.65** Se a empresa Guito Comércio e Serviços Ltda. é a destinatária das notas fiscais de venda, não é correto querer enquadrá-la como prestadora de serviços apenas e tão somente para validar o Auto de Infração.

**3.66** Aliás, a tese de que os adquirentes das mercadorias da empresa recorrente são meros prestadores de serviços não vinga, porque contrária a documentação dos autos, senão vejamos.

**3.67** Em primeiro lugar, na própria “prova n. 06”, a fiscalização apresenta os dados cadastrais da empresa Guito Comércio e Serviços Ltda., donde se extrai que a sua atividade econômica principal é o “comércio varejista de artigos de tapeçaria, cortinas e persianas”, confira-se:

#### **Atividades Econômicas**

Atividade Econômica Principal 4759801 – Comércio varejista de artigos de tapeçaria, cortinas e persianas.

**3.68** Ora, se a atividade econômica principal da referida empresa é o comércio, tal como por ela mesmo declarado em documento público e oficial, então, não há como admitir a tese da fiscalização de que simplesmente presta serviços para a recorrente. Se é destinatária de nota fiscal de venda, e tem como atividade principal o comércio, logo, adquire para revenda e não para prestar serviço!

**3.69** Não fosse apenas isso, nas Declarações Simplificadas (SIMPLES) apresentadas pela empresa “Guito” à Receita Federal do Brasil (CONTRAPROVA N. 06), consta que a referida empresa é contribuinte do ICMS e, consta ainda, que não é contribuinte do ISS.

**3.70** Se é contribuinte do ICMS, paga o referido tributo, ainda que pela sistemática simplificada, e portanto



*comercializa produtos. Por outro lado, se, como declarado, não é contribuinte do ISS, então, definitivamente, não presta serviço nenhum.*

*3.71 De outra banda, a suposta ata de reunião, certamente produzida e redigida pela própria fiscalização, não possui valor probatório nenhum, na medida em que contrária à prova dos autos e, ainda mais grave, pelo fato de que o depoente é o verdadeiro contribuinte do ICMS que seria devido ao Estado da Bahia. Portanto, é evidente que poderia conduzir o seu depoimento no sentido de afastar a sua própria responsabilidade.*

*3.72 De qualquer maneira, insta esclarecer que, a despeito de não possuir valor probatório, a detida leitura da ata de reunião em questão demonstra que, em nenhum momento, o representante legal da “Guito” tenha dito que presta serviços para a empresa recorrente. Logo, a conclusão da fiscalização (de que a Guito se trata de mera prestadora de serviço) não tem suporte nem sequer na referida ata de reunião.*

*3.73 E mais, consta ainda na referida ata de reunião, a seguinte afirmação:*

*“O Distribuidor conheceu a VIA BLU através do um, que exigia ser uma PJ para figurar na condição de Distribuidor. Assinaram um contrato de parceria e fiança em nota promissória.”*

*3.74 Veja que o próprio depoente reconhece ter prestado fiança em nota promissória, o que leva à inarredável conclusão de que é o único responsável pelo pagamento das vendas que são feitas pela Via Blumenau. Como, então, dizer que as vendas são feitas à “sacoleiras?!”*

*3.75 De resto, se os destinatários das notas fiscais são prestadores de serviços, como então receberiam pelos seus serviços? Esse fato não foi esclarecido pela r. fiscalização, porque não existe prestação de serviço alguma.*

*3.76 Com efeito, conforme demonstram as duplicatas aleatoriamente já anexadas aos autos pela autuada (contra-prova nº 06), o destinatário da nota fiscal de venda recebe também uma duplicata mercantil - que é um título de crédito executivo, emitido contra a pessoa jurídica adquirente – para pagamento da mercadoria recebida.*

*3.77 E, por fim, a duplicata em questão é paga (liquidada) pelo próprio destinatário das mercadorias indicado na nota fiscal, consoante demonstram os relatórios de pagamentos emitidos pela instituição bancária (também denominado de “francesinha”), igualmente já juntados aos autos (**contra-prova nº 06**).*

*3.78 Logo, a recorrente acredita ter demonstrado que é o próprio destinatário quem recebe e paga pelas mercadorias vendidas, com o fito exclusivo de as revender para “terceiros”, a fim de obter LUCRO. Isso é comércio!*

*3.79 Não fosse por tudo isso, é a própria pessoa jurídica destinatária (in casu, a empresa Guito) que emite Nota Fiscal de devolução para a empresa autuada, em caso de devolução de mercadorias, conforme atestam as notas fiscais de saída (devolução) já juntadas pela recorrente (contra-prova nº 06). Se não é a empresa Guito quem adquire as mercadorias da Via Blumenau, então porque razão ela própria as devolveria!?*

*3.80 Pelo exposto, a tese construída pela fiscalização não possui qualquer amparo, razão pela qual a credibilidade do Auto de Infração “cai por terra”, devendo ser julgado totalmente insubsistente.*

*3.81 Pela prova nº 07 (fls. 115/119) – ata de reunião feita com a empresa Selmaria Dias Alcântara – a fiscalização apresenta a seguinte conclusão: “este é mais um exemplo que assegura ser o distribuidor um prestador de serviços e não um revendedor das mercadorias fornecidas pela Posthaus Ltda (!?) e pela Via Blumenau Indústria e Comércio Ltda.”*

*3.82 Novamente, a fiscalização pretende realçar a sua tese de que os efetivos destinatários das mercadorias são prestadores de serviços, e isso com o único intento de, a qualquer custo, tentar enquadrar a Via Blumenau na regra do caput da cláusula primeira do Convênio n. 45/99, a fim de colocá-la na condição de substituta tributária. Contudo, tal pretensão é infundada e contrária ao conjunto probatório dos presentes autos.*

*3.83 Como já esclarecido, em primeiro lugar, referido documento não possui nenhum valor probatório, na medida em que a referida empresária individual seria a verdadeira responsável pelo recolhimento do ICMS por substituição tributária, razão pela qual tal prova não é prova alguma, pelo contrário, em tese, poderia servir de simples tentativa da depoente de se furtar de suas obrigações fiscais.*

*3.84 De qualquer modo, de novo, em momento algum da referida ata de reunião, a Sra. Selmaria Dias Alcântara afirma que presta serviços para a empresa Via Blumenau.*

*3.85 E ainda, conforme comprova o cadastro do CNPJ perante a Receita Federal do Brasil, perante o cadastro da própria Receita Estadual e o requerimento de empresário autenticado pela Junta Comercial do Estado da Bahia – todos esses documentos igualmente já anexados pela empresa autuada (**contra-prova nº 07**) – o código e descrição da sua atividade econômica principal (CNAE), no período fiscalizado, é o seguinte: 47.75-5-00 – Comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal.*

*3.86 Se a descrição da atividade econômica principal da empresa em questão é a de comércio, declarada em documento público e oficial, não pode prosperar a tese de que se trata simples prestadora de serviço.*

3.87 Quanto à pessoa jurídica em questão, veja-se ainda (na contraprova nº 07, já juntada aos autos), que é a própria empresa Selmaria Dias Alcântara quem emite nota fiscal de devolução das mercadorias adquiridas da Via Blumenau.

3.88 A fim de afastar por completo a tese fiscal, veja-se ainda a emissão de duplicatas mercantis em nome da referida pessoa jurídica (contra-prova nº 07) – títulos executivos de crédito – que caracterizam que a empresa Selmaria é a única responsável pelo pagamento das mercadorias. Tanto que se não houver pagamento, apenas a pessoa jurídica em questão responderia pelo adimplemento em eventual ação executiva ou de cobrança. Logo, não há como atribuir uma relação de mera prestação de serviços.

3.89 Por derradeiro, a autuada comprova (ainda na já anexada contraprova nº 07) que foi a própria empresa Selmaria quem efetuou o pagamento das duplicatas, conforme demonstrado por meio do relatório de pagamentos emitido pela instituição financeira (“francesinha”).

3.90 De novo, se é o próprio destinatário quem recebe e paga pelas mercadorias vendidas, com o fito exclusivo de as revender para “terceiros”, a fim de obter LUCRO, não há como prevalecer a tese de que a Via Blumenau vendeu para “sacoleiras”.

3.91 A **prova n. 08** refere-se a uma quesitação supostamente respondida pelo Sr. Francisco de Araújo Brito, sócio da Boa Esperança Distribuidora de Catálogos Ltda., por meio da qual a fiscalização pretende atribuir a mesma tese de que os destinatários dos produtos vendidos pela Via Blumenau são meros prestadores de serviços.

3.92 Não é demais ressaltar que essa prova é totalmente viciada e nula, e isso por diversas razões: (a) a resposta aos quesitos devem ser escritas de próprio punho e não por meio de computador, a fim de se evitar manipulação de informações; (b) o documento em questão nem sequer está datado; e finalmente (c) o depoente é parte diretamente interessada em atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS à empresa autuada, a fim de afastar a responsabilidade que é exclusivamente sua pelo recolhimento do ICMS por substituição tributária.

3.93 De qualquer maneira, a fragilidade da prova em questão é demonstrada a partir do próprio CNAE da empresa em questão, a saber: Atividade Econômica Principal 4759899 – Comércio varejista de outros artigos de uso pessoal e doméstico não especificado anteriormente.

3.94 Ademais, consta ainda na própria ficha cadastral daquela empresa (fl. 124 dos autos – contra-prova nº 08) que a previsão de vendas da empresa é de R\$161.000,00 e a previsão de compras é de R\$ 80.000,00.

3.95 Logo, se a atividade econômica principal da empresa em questão, tal como declarada em documento público e oficial, é a de comércio, inclusive com previsão de venda na ordem de R\$ 161.000,00, com lucro de metade desse valor, então não há como dotar de qualquer validade a suposta prova apresentada pela fiscalização.

3.96 Por derradeiro, a autuada apresenta ainda algumas duplicatas mercantis emitidas contra a empresa Boa Esperança, além dos respectivos comprovantes de liquidação dos referidos títulos de crédito, cujos pagamentos foram feitos pelos próprios destinatários das mercadorias indicados na nota fiscal de venda (contra-prova nº 08)

3.97 A **prova n. 09** diz respeito a um suposto resumo de faturamento, o qual demonstraria que a venda se dá entre a Via Blumenau e as revendedoras porta-a-porta, figurando a empresa Guito Comércio Ltda. como mero prestador de serviços.

3.98 A conclusão alcançada é totalmente contrária a prova carreada aos autos pela autuada, que acredita ter demonstrado, à saciedade, que vendeu produtos exclusivamente para a empresa Guito Comércio Ltda.

3.99 E mais, já demonstrou na contra-prova n. 06, que a empresa Guito é a efetiva destinatária das mercadorias vendidas pela autuada, porquanto empresa dedicada ao comércio, e não à prestação de serviços, tal como evidencia o seu CNAE, a Declaração Simplificada apresentada à Receita Federal, as duplicatas mercantis sacadas contra a empresa, e os comprovantes de pagamento apresentados.

3.100 A **suposta prova nº 10 (fls. 130/133)** – representada por catálogos do período de 2007 a 2009 – demonstraria que, antes de outubro de 2008, a autuada já trabalhava com marketing direto, ou seja, que segundo a fiscalização a recorrente venderia seus produtos diretamente par revendedores ambulantes.

3.101 Em primeiro lugar, insta esclarecer que a empresa recorrente sempre trabalhou com catálogos, desde a sua criação, e isso nem poderia ser diferente por se tratar de uma indústria têxtil.

3.102 Os catálogos contêm pedido de compra, ao final, na medida em que a empresa também vende diretamente à consumidores finais, mediante reembolso postal, como bem evidencia o contrato firmado com os correios. Isso, segundo a empresa autuada, também é marketing direto.

3.103 Ademais, como esclarecido logo acima, a autuada igualmente vende diretamente para revendedores porta-a-porta (sacoleiras) nos demais Estados em que possui convênio firmado, e quando assim o faz efetua o

*recolhimento do ICMS, por substituição tributária, na forma do Convênio n. 45/99.*

*3.104 Contudo, a autuada não efetuou venda para “sacoleira” no Estado da Bahia, ao menos não no período fiscalizado (2005 a 01/2010), razão pela qual, ao contrário do que pretende a fiscalização, não pode ser considerada responsável tributária por substituição por total ausência de previsão legal.*

*3.105 A prova n. 11 (fls. 134/258), segundo a fiscalização, “exibe diversas Notas Fiscais de autoria da “Via Blumenau”, emitidas entre 20/04/2007 a 29/7/09, nas quais se registra uma grande quantidade e variedade de produtos acondicionados, em porções diminutas, em inúmeras caixas igualmente pequenas, o que denuncia serem tais mercadorias destinadas a revendedores ‘porta-a-porta’”.*

*3.106 Em primeiro lugar, questiona a recorrente sobre como pode a fiscalização afirmar – a partir de simples Notas Fiscais – que os produtos ali relacionados foram acondicionados em porções diminutas, em inúmeras caixas pequenas? Tal afirmação é uma mera suposição da fiscalização...*

*3.107 Com a devida vênia, ilustres julgadores, as próprias Notas Fiscais relacionadas pela fiscalização indicam que o destinatário dos produtos vendidos são, todos, pessoas jurídicas, que vão revender os produtos da Via Blumenau.*

*3.108 Neste particular, a prova n. 11 apenas confirma a defesa da autuada, na medida em que as referidas Notas Fiscais comprovam que a Via Blumenau vende seus produtos para pessoas jurídicas localizadas no Estado da Bahia, e não vende diretamente para “sacoleiras”, como quer fazer crer a fiscalização.*

*3.109 Some-se a tudo isso as duplicatas e comprovantes de liquidação dos títulos de crédito, emitidos por bancos, anexados pela autuada, que demonstram cabalmente que é o próprio destinatário das mercadorias quem adquiriu as mercadorias para revenda, sendo, inclusive, o único responsável pelo pagamento.*

*3.110 De resto, a quantidade de caixas não guarda nenhuma relação com a tese advogada pela fiscalização (de que a recorrente vende para sacoleiras). Ora, as mercadorias comercializadas ocupam volume. Não se pode acondicionar tudo em uma única caixa. Além disso, há vários produtos, que precisam ser acondicionados de maneira diferente, tais como vidros, cerâmicas etc.*

*3.111 Além do que, as caixas são separadas e etiquetas de acordo com a solicitação feita pelo próprio cliente. Por tal razão, a forma como estão acondicionadas as mercadorias ou mesmo etiquetadas as caixas não tem o condão de permitir a conclusão de que a autuada vende para “sacoleiras”.*

*3.112 A suposta prova n. 12, representada por etiquetas afixadas em caixa lacrada contendo as mercadorias, que contém os dados do suposto operador logístico e da revendedora “sacoleira”.*

*3.113 Tais etiquetas não provam coisa alguma, a não ser o fato de que é verdadeira a afirmação prestada pela empresa autuada, no sentido de que, a partir de 2008, teve de modificar a sua sistemática de venda pelo fato de que os seus clientes (pessoas jurídicas) passaram a revender seus produtos para “sacoleiras”.*

*3.114 Com isso, como já esclarecido em ocasião anterior, a empresa autuada separa os pedidos que lhe são feitos conforme exigido pelos seus próprios clientes. Tanto que nas etiquetas consta inclusive o nome do cliente da Via Blumenau (destinatário da nota fiscal).*

*3.115 De resto, a empresa autuada remete novamente os Ilustres Julgadores para todas as considerações feitas até agora, bem como todos os documentos apresentados e constantes dos autos (Notas Fiscais de Venda, Notas Fiscais de Devolução, Duplicatas, Comprovantes de pagamentos feitos pelos adquirentes etc.), que atestam definitivamente que quem adquire os produtos da Via Blumenau são os efetivos destinatários das mercadorias indicados nas notas fiscais de venda, e não “sacoleiros” ou autônomos.*

*3.116 Pelas provas n. 13 e 14, a fiscalização apresenta atas de reuniões realizadas com revendedoras porta-a-porta (sacoleiras), por meio das quais apresenta a seguinte conclusão: “são as revendedoras que cuidam da venda ‘porta-a-porta’ e compram os produtos da Via Blumenau Ind. e Com. Ltda., sendo o operador distribuidor um simples intermediário prestador do serviço de facilitação logística e assessoramento de estratégias comerciais”.*

*3.117 Há que se alertar, inauguralmente, para a completa ilegalidade das provas n. 13 e 14, e isso pelo simples fato de que se tratam de supostos depoimentos de pessoas diferentes (Sras. Joseane Soares Lima e Rosimeire da Cruz de Cerqueira), cuja redação se repete em ambas, como se pode verificar da sua simples leitura.*

*3.118 De outro lado, a conclusão alcançada pela fiscalização (no sentido de que as revendedoras compram os produtos da Via Blumenau) não guarda nenhuma simetria com o depoimento. Com efeito, nas referidas atas de reunião, as ditas revendedora esclarecem textualmente que os pagamentos são feitos diretamente nos Pontos de Venda, senão vejamos por exemplo:*

*O pagamento dos pedidos é feito diretamente no Ponto de Venda-PV, somente as revistas Miro Star e Viva Vida que se paga através de boleto no banco ou nas casas lotéricas.*

*O local do Ponto de Venda-PV é um escritório, onde fica umas “moças” mostrando catálogos e convidando pessoas a revendê-los, elas explicam as vantagens e comissões que se ganha para revender os produtos.*

3.119 Portanto, o que se evidencia é que a empresa autuada não possui nenhuma relação comercial com as “sacoleiras” ou as ditas revendedores “porta-a-porta”, tanto que elas efetuam o pagamento dos pedidos diretamente nos chamados Pontos de Venda, que são os estabelecimentos dos adquirentes dos produtos da Via Blumenau.

3.120 Ademais, se os adquirentes dos produtos da Via Blumenau possuem escritório chamados de Pontos de Venda, então é um local de venda, e não de prestação de serviço.

3.121 Por derradeiro, se são as revendedoras porta-a-porta quem estariam supostamente a adquirir produtos da Via Blumenau, então, por que razão a fiscalização não juntou os comprovantes de pagamentos feitos pelas “sacoleiras” à empresa autuada?! Não consta nenhuma prova nesse sentido nos autos porque, de fato, quem comprou e pagou pelos produtos foram os destinatários efetivamente indicados na nota fiscal. Contudo, tal fato não foi sequer mencionado na informação fiscal.

3.122 Por outro lado, se as empresas que adquirem os produtos da Via Blumenau fazem reuniões ou treinamentos com revendedores porta-a-porta, isso é estratégia de comercialização ou revenda das empresas adquirentes, de modo que tal fato absolutamente não diz respeito à empresa recorrente, que possui relação comercial unicamente com as pessoas jurídicas indicadas nas Notas Fiscais de Venda, e relacionadas no SINTEGRA.

3.123 De resto, é evidente que a empresa que adquire produtos da Via Blumenau (e não apenas da Via Blumenau, como também de outras empresas que vendem por catálogo) deve utilizar estratégias para fidelização de seus clientes e incremento de vendas, o que entretanto não diz respeito à autuada, que se restringe em vender de acordo com os pedidos que lhe são feitos por pessoas jurídicas.

3.124 **Prova n. 15** – Diz respeito a um contrato de credenciamento firmado entre a empresa Inova Marketing S/A e a empresa Guito Comércio, no tocante à prestação de serviços.

3.125 Em primeiro lugar, destaca-se que a referida empresa Inova Marketing S/A nem sequer é mencionada pela fiscalização no auto de infração, ou sequer tem alguma relação com a descrição fática da infração.

3.126 Ademais, a Inova Marketing S/A e a Via Blumenau são empresas cujo objeto social são absolutamente distintos, sendo que a primeira se ocupa de prestação de serviços e a última se ocupa de indústria e comércio.

3.127 De qualquer maneira, esclareça-se que a empresa Inova Marketing S/A é empresa prestadora de serviços, ou seja, presta serviços de orientação e estratégia de vendas para os clientes da empresa Via Blumenau.

3.128 Aliás, os serviços prestados pela Inova Marketing aos clientes da empresa Via Blumenau – dentre eles a própria empresa Guito Comércio Ltda. – são devidamente remunerados pelos próprios clientes, que têm interesse em obter assessoramento e orientação sobre estratégias e técnicas de vendas, a fim de incrementarem seus resultados (LUCROS).

3.129 Com efeito, a Nota Fiscal de Serviço já anexada (contra-prova n. 15) demonstra que a empresa Guito Comércio Ltda. (mencionada pela fiscalização) inclusive paga pelos serviços prestados pela Inova Marketing S/A

3.130 **Prova n. 16** – Por essa prova, a fiscalização conclui equivocadamente que “as empresas Via Blumenau Indústria e Comércio e Inova Marketing S/A pertencem ao mesmo grupo econômico, a primeira cuidando da comercialização dos produtos, a segunda cuidando de municiar o operador logístico distribuidor de informações, subsídios e elementos para que este possa prestar corretamente o serviço de entrega das caixas e se assessoramento das vendas”

3.131 Em primeiro lugar, a autuada chama a atenção para o equívoco cometido pela fiscalização ao afirmar que o Sr. Júlio Hiromiti Fukakusa figuraria como sócio da empresa Via Blumenau. Uma simples leitura do contrato social da autuada, já anexado aos autos, demonstra que o Sr. Júlio Hiromiti Fukakusa não é sócio da empresa Via Blumenau.

3.132 De qualquer modo, a conclusão inicial alcançada pela fiscalização está de acordo com a realidade, qual seja, “as empresas Via Blumenau Indústria e Comércio e Inova Marketing pertencem ao mesmo grupo econômico.”

3.133 Está correta ainda a assertiva de que a empresa autuada comercializa produtos, além de também fabricar parte deles.

3.134 Contudo, à luz de toda a documentação produzida pela autuada, está totalmente equivocada a conclusão de que a “empresa Inova Marketing cuidaria de municiar o operador logístico, para que este possa prestar corretamente o serviço de entrega das caixas”.

3.135 Conforme demonstrado acima, a empresa Inova Marketing presta serviço aos clientes da Via Blumenau (comerciantes e não prestadores de serviços), a fim de incrementar o lucro dos “atravessadores” e, por conseguinte, o lucro da própria Via Blumenau. Tanto é assim que, inclusive, conforme provado, a empresa Inova Marketing recebe pagamento dos clientes da Via Blumenau pelos serviços que lhe são prestados.

3.136 Ora, os clientes da Via Blumenau pagam à Inova Marketing para aumentarem o seu desempenho de vendas e, por conseguinte, aumentarem seus lucros! De outro lado, questiona-se: acaso fossem as revendedoras sacoleiras quem adquirissem os produtos da Via Blumenau, por que razão os clientes da autuada (pessoas jurídicas) pagariam pelos serviços de assessoramento prestados pela Inova Marketing?!

3.137 As “**provas**” n. 17 e 18 (fls. 287/293)” – informações obtidas da página da empresa autuada na internet – leva a fiscalização à conclusão de que: “A Via Blumenau Indústria e Comércio Ltda. reconhece na sua própria página da Internet que há anos atua nas vendas ‘porta-a-porta’ através de catálogos de mercadorias e respectivos preços, isto é, marketing direto, sendo portanto responsável por substituição pelo ICMS devido nas operações subsequentes”.

3.138 Uma vez mais, as informações disponibilizadas pela empresa autuada na Internet não servem de prova alguma a amparar a tese da fiscalização de que a Via Blumenau venderam seus produtos para “sacoleiras” ao Estado da Bahia, no período fiscalizado (2005 a 01/2010).

3.139 As informações constantes no sítio eletrônico da empresa revelam justamente que a autuada, como qualquer indústria têxtil, utiliza catálogos para exibição e venda de produtos. O “canal de vendas porta a porta” ou “sistema porta-a-porta”, a que se refere o texto extraído da internet, refere-se às vendas feitas para consumidores finais, pelo sistema de reembolso postal, o que sempre foi um sucesso de vendas da empresa autuada, conforme demonstram os vários contratos firmados com o Correio.

3.140 Tanto é assim que, como esclarecido no próprio texto, o sucesso obtido através do canal de vendas porta-a-porta (por reembolso postal), levou a empresa a ingressar também no comércio eletrônico, a tal ponto que, em 2009, criou-se a loja eletrônica [www.viablushop.com.br](http://www.viablushop.com.br).

3.141 Acresça-se a isso o fato de que a empresa autuada, em algumas situações, também vende diretamente para revendedoras porta-a-porta (sacoleiras), nos Estados em que está cadastrada como substituta tributária ou que possui convênio (como é o caso de Alagoas, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul, conforme convênios já juntados).

3.142 A empresa autuada é deveras rigorosa no cumprimento de suas obrigações fiscais, o que significa que: 1) nas vendas que realiza para “sacoleiras”, nos estados que possui cadastro ou convênio de substituta tributária, recolhe o ICMS devido por substituição; 2) nas vendas que realiza para consumidores finais, recolhe o ICMS devido ao Estado de Santa Catarina; e 3) nas vendas para pessoas jurídicas (como é o caso dos autos), efetua igualmente o recolhimento do ICMS ao Estado de Santa Catarina.

3.143 À luz de todos esses esclarecimentos, afigura-se nítido e evidente que nenhuma das provas mencionadas pela fiscalização serviram à finalidade almejada, qual seja, a de amparar a tese fiscal de que a empresa autuada (Via Blumenau) vendeu produtos para “sacoleiras” ou “ambulantes”, junto ao Estado da Bahia, no período de 2005 a 01/2010.

3.144 **Provas 19, 20, 21, 22, 23, 24 e 25** – dizem respeito a várias páginas na internet da ABEVD, instituição que, segundo a fiscalização, a empresa autuada seria filiada.

3.145 Com a devida vênia, os documentos em questão nada provam em favor da tese da fiscalização, ou seja, são absolutamente irrelevantes para a errônea conclusão de que a empresa autuada vendeu produtos para “sacoleiras”, no Estado da Bahia, no período fiscalizado (2005 a 01/2010);

3.146 Ademais, como já ressaltado, nos últimos anos, a empresa recorrente também tem vendido diretamente para revendedores porta-a-porta, nos Estados em que possui convênio, além de vender para consumidores finais (por reembolso postal), o que justifica plenamente a sua filiação à referida associação.

3.147 Por fim, esclareça-se que a empresa ficou apenas 01 ano filiada à referida associação, no período compreendido entre 12/2009 a 12/2010.

### 3ª Razão de mérito (DA RECUSA NA ACEITAÇÃO DOS RECOLHIMENTOS DE ICMS POR ANTECIPAÇÃO REALIZADO MEDIANTE GNRE):

O recorrente alega que a fiscalização se recusa a aceitar que – no período compreendido entre 2008 e 2009 – o ICMS devido por antecipação, em relação às etapas subsequentes, já foram recolhidos, inclusive mediante GNRE.

Diz que, apesar de a fiscalização falar em impossibilidade de compensação de valores, em nenhum momento requereu a compensação de valores, pois, simplesmente apresentou todas as GNRE recolhidas pelos seus clientes, a fim de comprovar que o ICMS devido nas etapas subsequentes (exigido pela fiscalização) já havia sido pago. Assim, não se pode admitir que se pretenda cobrar tais valores em duplicidade, o que representaria verdadeiro *bis in idem*, além de enriquecimento ilícito do Estado da Bahia.

Ainda que na remota e improvável hipótese de que venha a prevalecer a tese de que seria o responsável por substituição tributária, ainda assim, o recorrente aduz que os pagamentos de ICMS já efetuados não lhe poderiam ser cobrados ou exigidos novamente. Em tese, seria devido ao Estado pela empresa autuada apenas a multa pelo descumprimento de uma obrigação tributária.

Em suma, o fato de ter sido comprovado que o ICMS devido nas operações posteriores – no período de 2008 e 2009 – foi devidamente recolhido, conforme evidenciam as GNRE juntadas, implica igualmente na inevitável conclusão de que o Auto de Infração é manifestamente insubsistente.

4ª Razão de mérito (RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DOS ADQUIRENTES):

O recorrente reafirma que restou comprovado e demonstrado que vendeu seus produtos para pessoas jurídicas inscritas como contribuinte no Estado da Bahia, que por sua vez comercializam ou revendem para revendedores porta-a-porta (sacoleiras ou autônomos), tem-se então que os destinatários indicados na nota fiscal emitida pela empresa autuada são os únicos responsáveis pelo recolhimento do ICMS por substituição tributária, à luz da expressa redação do *caput* do art. 379 do RICMS/BA, não merecendo prosperar o Auto de Infração lavrado sob o fundamento de que a recorrente não teria efetuado a retenção do ICMS mediante substituição tributária, eis que no caso a responsabilidade pelo recolhimento do tributo é exclusiva do adquirente da mercadoria.

5ª Razão de mérito (INEXISTÊNCIA DE PRÉVIA FISCALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES):

O recorrente aduz ter juntado aos autos mais de 3.000 páginas de comprovantes de arrecadação de ICMS (por antecipação), que foram feitos - mediante GNRE ao Estado da Bahia - pelas pessoas jurídicas destinatárias das mercadorias. Logo, aduz não admitir a exigência, objeto da presente impugnação, justamente por não ter sequer havido qualquer fiscalização representada pela apuração e/ou verificação prévia quanto ao regular recolhimento do ICMS devido nas etapas subsequentes, junto aos estabelecimentos que comercializaram as mercadorias adquiridas da recorrente, sob pena de novamente se autorizar o enriquecimento ilícito do Poder Público ou o *bis in idem*.

6ª Razão de mérito (ILEGALIDADE DA REGRA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO CONV. ICMS 45/99):

O recorrente salienta que a exigência fiscal está amparada em regra estabelecida por meio do Convênio ICMS nº 45/99, que ilegitimamente autoriza os Estados à 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, do que sustenta ser tal protocolo manifestamente ofensivo à legislação federal de regência do ICMS, como também à própria *racionalidade* do referido tributo estadual, em razão da estrutura constitucional do ICMS, estabelecida no art. 155, II e § 2º da Constituição Federal, em cuja regra matriz de incidência se pode observar a materialidade do tributo, em razão da essencialidade do produto a ser tributado. Logo, 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.

Daí porque, nessa linha de raciocínio, se o ICMS onera o produto, e não a atividade econômica, não se pode admitir que o Convênio ICMS 45/99 pretenda atribuir, sem qualquer respaldo legal, uma regra de substituição tributária que leve em consideração exclusivamente a atividade desempenhada pelo contribuinte (venda porta-a-porta), e não os produtos sobre os quais serão tributados, o que contraria expressamente a literal redação do disposto no art. 6º, § 2º, da Lei Complementar nº 87/96, no qual determina que a atribuição de responsabilidade por substituição tributária 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*.

Registra que os produtos têxteis não estão sujeitos à regra de substituição tributária, contudo, apenas pelo fato de que alguém exerça atividade de venda porta-a-porta, mediante utilização do sistema de *marketing direto*, está sujeito, isoladamente, ao recolhimento do ICMS por substituição tributária sobre os produtos têxteis.

7ª Razão de mérito (ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA FUNDADA NO §1º DO ART. 379 DO RICMS/BA):

Por derradeiro, o recorrente aduz que, na remota hipótese de ser considerado válido o Convênio ICMS 45/99, tem-se que, ainda assim, o referido *Protocolo* não se aplica ao caso concreto, tal como se passa a demonstrar.

Diz que, consoante fundamentação jurídica indicada no Auto de Infração, os autuantes pretendem exigir o recolhimento do ICMS supostamente devido por substituição tributária com base no art. 379 e respectivos parágrafos do RICMS do Estado da Bahia, o qual atribui ao revendedor a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações que destinem mercadorias a revendedores 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.

O recorrente reitera que o disposto no Convênio ICMS 45/99 não se aplica às operações realizadas pela empresa recorrente, eis que, no caso concreto, consoante se depreende das próprias planilhas de vendas de mercadorias que acompanha o presente Auto de Infração, todas as vendas realizadas pela recorrente foram feitas à pessoas jurídicas, contribuintes cadastrados no Estado da Bahia.

Portanto, à vista de tais nuances fáticas, tem-se que a recorrente não está sujeita ao recolhimento antecipado do ICMS, por substituição tributária, já que o Convênio ICMS 45/99 *pressupõe que o adquirente da mercadoria efetue a venda porta-a-porta diretamente a consumidor final*, nos termos da exata redação do disposto na cláusula primeira, o que definitivamente não é o caso da operação realizada pela recorrente.

Com isso, segundo o recorrente, a regra estabelecida no art. 379, § 1º do RICMS/BA não mais possui o amparo do Convênio ICMS 45/99, razão pela qual não pode ser aplicável à empresa recorrente.

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

A PGE/PROFIS, em seu Parecer, às fls. 3.787 e 3.788 dos autos, de lavra da Drª. Maria Dulce Baleeiro Costa, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, pois, da análise dos autos, vislumbra que as alegações de nulidade não merecem prosperar já que a autuação está em conformidade com as regras do RPAF, tendo o autuado recebido todos os elementos que compõe a acusação, o que permitiu o exercício do seu direito de defesa, inclusive tendo a JF reaberto o prazo de defesa, após a juntada aos autos de maiores e melhores esclarecimentos do autuante acerca do motivo da autuação, o que sanou qualquer irregularidade no PAF.

A PGE/PROFIS salienta que a ação fiscal foi iniciada de forma regular, com a intimação para apresentação de livros e documentos fiscais, ficando dispensado o Termo de Início de Fiscalização, na forma do art. 127, II, do COTEB. Destaca, ainda, que o autuado foi regularmente intimado da autuação, por correios, o que explica a ausência de sua assinatura no Auto de Infração.

No mérito, o opinativo é de que a alegação de decadência não merece acolhimento, uma vez que os fatos geradores são de 2005, tendo a autuação sido lavrada em 2010, com ciência do autuado em dezembro de 2010, exigindo-se ICMS não lançado e nem recolhido, pelo que deve ser aplicado o prazo previsto no art. 173, I, do CTN, visto que não se pode falar em homologação do imposto sequer lançado, muito mesmo recolhido, ainda que parcialmente.

Por fim, a PGE/PROFIS destaca que restou comprovado o fato de que o autuado remete mercadorias às suas revendedoras, pessoas físicas que vendem de “porta em porta”, o que faz incidir a regra da substituição tributária prevista no Convênio ICMS 45/99, cuja norma foi absorvida na legislação interna baiana pelo art. 379 do RICMS.

Por iniciativa da então relatora, a 2ª CJF decidiu converter o PAF em diligência para que os autuantes:

1. Verificasse se os valores autuados e informados como recolhidos através das GNRE's acostadas aos autos, de fato, ingressaram aos Cofres do Estado da Bahia. Caso se constate o ingresso integral destas receitas ao Estado, o processo deve retornar ao CONSEF.

2. Havendo recolhimento parcial, realizar dois levantamentos em relação aos exercícios de 2008 e 2009, quais sejam:

- a) No primeiro correlacionar, por mês, todas as notas fiscais autuadas com as GNRE's apensadas aos autos e constantes das fls. 401/3121 dos autos. Neste levantamento devem ser indicados os valores do ICMS exigido na ação fiscal.
- b) No segundo, indicar os valores, por nota fiscal e mês, do ICMS exigido na presente ação fiscal e onde não existem pagamentos através de GNRE's.

Às fls. 3.797/3.805 dos autos, os autuantes, após considerações e citações de normas legais, aduzem:

1. Na relação jurídica regida pela tributação antecipada, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS ligado às operações subsequentes compete primordialmente ao substituto e contra ele se deve efetuar o lançamento (art. 372, §3º c/c art. 373).
2. Para investir contra o contribuinte substituído, característica da responsabilidade supletiva, o ente tributante deve demonstrar que exauriu todas as possibilidades de resgate do crédito tributário junto ao substituto e só depois é que o destinatário poderá ser alcançado (art. 372, §3º, III).
3. As guias anexadas aos autos acusam como contribuinte responsável pelo recolhimento o destinatário e não o nome do contribuinte substituto. Logo, o pagamento fora efetuado pelos destinatários e não pelo autuado, como também que, nos termos do art. 170 do CTN, tal compensação só poderia ser feita se houvesse lei consentindo a autoridade administrativa a assim se comportar e no caso de ser um único sujeito passivo simultaneamente devedor e credor do mesmo ente tributante.
4. Caso admitida a compensação a situação poderia reverter-se perigosamente contra o próprio Estado da Bahia e deixar vulnerável e instável as relações tributárias regidas pelo princípio da segurança jurídica, pois nada impediria que os destinatários posteriormente solicitassem a restituição administrativa alegando que efetuaram recolhimento indevido por não figurarem no polo passivo da relação jurídica como devedores principais, o que implicaria ao Estado da Bahia a ser compelido a devolver quantias que já foram indevidamente descontadas de dívidas lançadas, a ponto de se submeter ao debitamento duas vezes.

Assim, por todos estes motivos os autuantes aduzem se permitir aderir ao posicionamento de que, sob estas condições, é melhor os destinatários solicitarem a restituição e o Auto de Infração ser julgado procedente, ante a falta de respaldo legal para se fazer a compensação ou, para o livramento de responsabilidades, que o próprio autuado cuidasse de fazer os levantamentos e os apresentasse para análise e confronto na oportunidade do julgamento.

Às fls. 3.809 a 3.812 dos autos, o sujeito passivo se manifesta acerca da informação fiscal do que salienta que o CONSEF fez algumas determinações aos autuantes e que estes não responderam nenhum dos questionamentos, objeto da diligência fiscal, apenas voltam a defender seu equivocado posicionamento de que o autuado é responsável pelo recolhimento do tributo e que este não foi recolhido ao Estado da Bahia.

O recorrente sustenta que cumpriu exatamente o que dispõe o §2º do art. 377 do RICMS, a cada uma das operações realizadas, pois emitiu a GNRE em nome do destinatário e efetuou o recolhimento de todo o tributo devido, caso contrário, sua mercadoria sequer ingressaria no Estado da Bahia, cujo recolhimento deve ser confirmado, nota a nota, conforme determinou o CONSEF, cujas GNRE constantes do processo são aleatórias, estando as demais, relativas a todo o período fiscalizado, na sede da empresa, em Blumenau, à disposição da fiscalização. Assim, reitera os seus argumentos de defesa e requer que os autuantes atendam as exigências determinadas pelo CONSEF ou, caso contrário, que seja cancelado o auto de infração em razão do flagrante *bis in idem*.

A PGE/PROFIS, em novo Parecer, às fls. 3.825 a 3.831 dos autos, de lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, discorda do posicionamento firmado pelos autuantes, pois, no caso em apreço, resta absolutamente evidenciado que ocorreu a satisfação da obrigação tributária, pulsando apenas



como ponto de discussão um possível pedido de repetição do indébito pelos destinatários listados nas GNRE's, formalmente pagadores do imposto, do que entende a PGE/PROFIS que não se pode emprestar a um evento futuro e incerto ares de definitividade, visto que se o destinatário não fizer o pedido de restituição, estar-se-ia diante dum clássico enriquecimento sem causa do Estado.

Segundo o opinativo, o ponto fulcral para desate da questão reside em se verificar quem efetivamente suportou o ônus financeiro do imposto, certificação que por si só afastaria a possibilidade de pretensão de repetição do indébito por aquele que não arcou com pagamento da exação, consoante *mutatis mutandis* prescreve o art. 166 do CTN, do que cita jurisprudência.

*Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.*

Do exposto, opina pela realização de diligência para que seja intimado o recorrente para colacionar provas do desembolso financeiro para pagamento das GNRE's, devendo a presente manifestação ser encaminhada à Procuradora Assistente da PGE/PROFIS para ser submetida ao seu crivo.

Através do Despacho PGE/PROFIS/NCA, às fls. 3.832 a 3.836 dos autos, a Procuradora Assistente, Dr.<sup>a</sup> Rosana Maciel Bittencourt Passos, pede vênias para divergir do pronunciamento anterior, pelas seguintes considerações:

1. Situações como a presente, em que as provas colacionadas aos autos sugerem o recolhimento do tributo pelo contribuinte substituído, já foram objeto de acirrados debates no âmbito do CONSEF, sendo majoritário o entendimento de que, uma vez submetida a operação ao regime de substituição tributária, a relação jurídica passa a se estabelecer diretamente ente a entidade tributante e o substituto tributário definido em lei.

Desta forma, vindo o tributo a ser pago por terceira pessoa que a tanto não estivesse legalmente obrigada, esta circunstância não impede o Estado de promover a cobrança contra o verdadeiro devedor – o sujeito passivo por substituição –, até mesmo porque a lei assegura ao terceiro que pagou indevidamente o direito de postular a restituição do indébito, observado o prazo de prescrição e as exigências legais, consoantes diversas decisões do CONSEF, a exemplo do Acórdão JF nº 0157-05/13.

2. Assim é que, portanto, não se deve confundir responsabilidade tributária por substituição com responsabilidade solidária, já que, naquela, a lei afasta o contribuinte substituído da relação jurídica, excluindo totalmente seu dever de pagar o tributo ou atribuindo-o apenas em caráter supletivo (art. 128, CTN). E, inexistindo solidariedade entre substituto e substituído, resulta inaplicável à responsabilidade tributária por substituição a disposição normativa contida no art. 125, I, do CTN, segundo o qual o pagamento efetuado por um dos coobrigados aproveita aos demais, conforme entendimento recentemente esposado em processo semelhante pela PGE.
3. Todavia, inspirado no propósito de obstar qualquer possibilidade de enriquecimento sem causa do Estado, o CONSEF abriu uma exceção ao entendimento acima invocado para admitir fosse considerado o pagamento feito pelo substituído – e, portanto, afastada a exigência contida no lançamento de ofício – num determinado caso em que se verificou já ter decorrido, em parte, o prazo decadencial de cinco anos, contados do pagamento indevido, para se pleitear a respectiva restituição (art. 168 do CTN), conforme ocorreu no Acórdão CJF nº 0329-11/15, cujo entendimento, segundo a PGE/PROFIS, parece ter aplicabilidade à hipótese dos autos, já que o fato gerador mais recente data de 31/12/2009 e a obrigação tributária respectiva venceu em 09/01/2010, conforme demonstrativo de débitos que integra o auto de infração.
4. Nessa esteira, a Procuradora Assistente entende necessária a efetiva realização da diligência de fls. 3791/3793, a fim de que sejam excluídas da autuação aquelas operações para as quais a empresa comprovou o recolhimento, via GNRE, do ICMS-ST devido, isto depois de verificado o efetivo ingresso dos valores nos cofres do Estado da Bahia.

Às fls. 3.839 a 3.841 dos autos, os autuantes apresentam expediente intitulado de “Informações Fiscais Complementares”, no qual aduzem que, não obstante o parecer da PGE/PROFIS, às fls. 2832 a 2836,

afinar-se com o entendimento esposado pelos autuantes, uma ponderação singular foi apresentada para autorizar a exclusão dos valores já ingressados no erário baiano e pagos a este título, qual seja, não ser mais factível aos inúmeros substituídos postulares a restituição administrativa ou judicial, em razão do decurso do quinquênio prescricional em 2015.

Assim, procederam ao levantamento dos valores “compensáveis”, conforme indicado pelo CONSEF e ratificado pela PGE, ficando subentendido que este órgão, com a previdência que lhe é peculiar, tomou as devidas cautelas para checar se, em nome de cada um dos clientes da autuada, existe ou não alguma repetição de indébito correndo administrativamente ou na Justiça para que, pelo menos nestas situações, tais valores restituíveis não fizessem parte do procedimento de exclusão.

Por conseguinte, segundo os autuantes, não apontando aquele órgão um único caso que esteja sendo objeto de restituição, todas as guias acostadas no presente PAF foram relevadas para serem abatidas do montante da exigência fiscal, num esforço hercúleo despendido por servidor público que trabalha no apoio da DAT Metro, sob a supervisão dos prepostos fiscais, reduzindo o débito original de R\$2.162.093,19 para o valor remanescente de R\$1.621.948,09, conforme documentos anexos às fls. 3.842 a 3.856, os quais foram reproduzidos em mídia eletrônica (CD) e fornecido ao sujeito passivo quando da intimação para ciência do resultado apurado, conforme provam os documentos de fls. 3.869/3.870 dos autos, o qual manteve-se silente.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, localizado no Estado de Santa Catarina, na condição de contribuinte substituto tributário, no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância que julgou o Auto de Infração procedente, o qual fora lavrado para exigir a falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS-ST de R\$2.162.093,19, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro/2005 a dezembro de 2009.

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 existindo 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 “Aviso de Recebimento (AR)”, às fls. 3.246 dos autos, com reabertura do prazo de defesa. Assim, deixo de acolher as preliminares de nulidade diante das considerações a seguir:

1ª preliminar de nulidade do Auto de Infração. Alega o recorrente a nulidade do despacho que concedeu novo prazo para renovação da impugnação, visto que reconheceu a existência de nulidade, representada pelo desrespeito ao contraditório e à ampla defesa, em decorrência da sonegação de documentos e informações ao contribuinte.

Ao contrário do que afirma o recorrente, a reabertura ou concessão de novo prazo para o contribuinte apresentar suas razões de defesa, após fornecimento de todas as peças processuais que fundamentam a imputação, não reveste de ilegalidade e nulidade o processo administrativo fiscal, mas, sim, elimina o alegado cerceamento ao direito de defesa, devolvendo ao sujeito passivo o prazo para o pleno exercício do seu direito de defesa e do contraditório, conforme ocorreu ao apresentar nova manifestação, em 06/06/2011, na qual, em extensa peça impugnatória, insurge-se analiticamente a cada prova apresentada pelos prepostos fiscais e explana suas teses defensivas, numa prova inequívoca do exercício do pleno direito de defesa restabelecido e de ausência de qualquer prejuízo ao contraditório, sendo impertinente seu pleito de nulidade em razão do suposto saneamento processual.

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.

Em que pese entender prejudicada tal arguição em razão da preliminar anterior, mesmo assim há de salientar que descabe tal alegação, pois, da análise dos autos, verifica-se que o recorrente foi intimado por três vezes (17/09/2010; 01/10/2010 e 27/10/2010) 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, inexistindo qualquer prejuízo ao apelante a ausência de termo de conclusão da 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 consta da infração, existe um descritivo pormenorizado de todas as situações, dentre as quais, *“... tudo na forma do caput da cláusula terceira e seu parágrafo único do Conv. ICMS 45/99 (acordo interestadual que trata de substituição interestadual nas operações com marketing direto), c/c os arts. 379 e respectivos parágrafos do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 6284/97”*.

4ª preliminar de nulidade do Auto de Infração em razão da inovação na descrição fática da infração.

Análise prejudicada em decorrência da preliminar anterior e das provas processuais que fundamentam a imputação.

5ª 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, como também não mereceria 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.

6ª 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.

7ª 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.

8ª preliminar de nulidade do Auto de Infração, sob a alegação de ilegalidade da cobrança do ICMS por substituição tributária nas vendas realizadas, pois amparada em regra estabelecida por meio do Convênio ICMS 45/99 (recepcionada no art. 379 do RICMS/BA), 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 os produtos têxteis de vestuários não estão sujeitos à regra da substituição tributária.

Há de esclarecer que, no caso concreto, por haver previsão legal 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, falecendo de competência a este Colegiado a declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 125, incisos I e III, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), cabendo ao julgador, no processo administrativo fiscal, restringir-se aos princípios da oficialidade e da legalidade objetiva, sem prejuízo de outros princípios de direito.

Ultrapassadas as preliminares de nulidades arguidas pelo sujeito passivo, passo a análise da prejudicial de mérito da decadência parcial do crédito tributário, sob a alegação recursal de que, por se tratar de ICMS, tributo sujeito a lançamento por homologação, e ter sido cientificado do Auto de Infração em 09/12/2010, resta decaído o direito do Estado da Bahia de constituir créditos de ICMS relativos às competências que antecederem 5 anos da data da emissão da notificação, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, ou seja, aqueles anteriores à competência de 12/2005.

Há de se salientar que a incidência da regra ínsita no art. 150 § 4º do CTN, supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, ou seja, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Sendo assim, se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

No caso presente, no que diz respeito ao exercício de 2005, é inequívoco que não houve o lançamento do imposto pelo recorrente, uma vez que se trata de exigência por ter deixado de proceder à retenção e o consequente recolhimento do ICMS-ST, na qualidade de sujeito passivo por substituição. Assim, tendo o crédito tributário sido constituído por lançamento de ofício, por falta de pagamento do ICMS-ST, a regra aplicável é a do art. 173, inciso I, do CTN. Logo, não há o que se falar em decadência do período, cujo termo do aludido direito de constituição do crédito tributário ocorre cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao fato gerador, o que encerraria em 31/12/2010, tendo o Auto de Infração sido lavrado em 03/12/2010.

Em relação às “razões de mérito”, no que diz respeito à alegação de que inexistiam vendas para revendedores porta-a-porta no período fiscalizado, ou seja, que o recorrente não trabalhava com marketing direto de revendedores porta-a-porta, o que só passou a fazê-lo a partir de agosto de 2010, quando obteve o cadastro de substituto tributário no Estado da Bahia, há de se ressaltar que o cabedal das 31 provas anexas aos autos, às fls. 74 a 349 dos autos, demonstra de forma inequívoca a prática do marketing direto praticado pela empresa recorrente, dentre as quais constam:

1. remessas de caixas lacradas em nome da revendedora sacoleira ao distribuidor logístico, assim como resumo de faturamento das revendedoras, o que demonstra que a venda se deu entre a Via Blumenau e as revendedoras, cabendo ao distribuidor logístico a entrega das encomendas;
2. declarações dos próprios distribuidores logísticos de que prestam serviços de intermediação às revendedoras, agindo como facilitadores de entregas das compras efetuadas pelas mesmas e encarregado de repassar os valores pagos por conta da compra efetuada pela revendedora;
3. declarações das próprias revendedoras “sacoleiras” de que realizam vendas “porta-a-porta” dos produtos comprados na Via Blumenau, sendo o operador distribuidor um simples intermediário

prestador de serviço de facilitação logística e assessoramento de estratégias comerciais;

4. número de pedido e aviso de despacho das mercadorias em favor da revendedora “sacoleira”, consignando o código e CPF da revendedora e atribuindo pontos de premiação, **em formulários com o logotipo da Via Blumenau**, a exemplo dos documentos de fls. 90/110 dos autos;
5. existência de 76 catálogos já no exercício de 2007 com os artigos do marketing direto e sugestões de preços para as revendedoras “sacoleiras”;
6. contrato de credenciamento entre a Inova Marketing (do mesmo grupo empresarial) e o operador logístico distribuidor como *prestador de serviços para intermediação e distribuição logística* das mercadorias pelas revendedoras autônomas;
7. informações no site da Via Blumenau reconhecendo a comercialização através de catálogos de mercadorias e respectivos preços (venda marketing direto), assim como filiação à ABEVD.

Sendo assim, considero comprovada a operação de marketing direto diante dos testemunhos e provas trazidos aos autos, *em especial número de pedido e aviso de despacho das mercadorias para as “sacoleiras” em formulários próprios da Via Blumenau*, o que comprova que, de fato, o autuado remete mercadorias às revendedoras, pessoas físicas que vendem de “porta em porta”, o que faz incidir a regra da substituição tributária prevista no Convênio ICMS 45/99, cuja norma foi recepcionada pela legislação baiana no art. 379 do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, e nesta hipótese o remetente é o sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, razão de anuir à conclusão da Decisão recorrida de que:

*Os autuantes levantaram todo o funcionamento da cadeia de produção e consumo, através de vistorias nos agentes econômicos nela envolvidos, iniciando pelo próprio autuado, bem como visitando os estabelecimentos dos supostos destinatários assinalados nas notas fiscais emitidas pelo contribuinte, identificados como meros repassadores logísticos das mercadorias para pequenas revendedoras, conhecidos como “sacoleiras”, as verdadeiras adquirentes das mercadorias, entrevistando estes últimos para saber de que maneira, efetivamente, as aludidas mercadorias chegavam ao consumidor final.*

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

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

Registre-se que, nos termos do parágrafo único do art. 116 do CTN, a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, consoante texto a seguir reproduzido:

*Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

*I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;*

*II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.*

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.*

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, juntos 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, o qual 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 de débitos fiscais realizados pelos seus clientes.

No tocante à alegação relativa à recusa do Fisco na aceitação dos recolhimentos de ICMS por antecipação realizada mediante GNRE no período compreendido entre 2008 e 2009, em que pese às provas colacionadas aos autos sugerirem o recolhimento do tributo pelo contribuinte substituído, tal pleito foi acolhido com a devida exclusão dos valores relativos aos exercícios de 2007 a 2009, reduzindo o débito original de R\$2.162.093,19 para o valor remanescente de R\$1.621.948,09, conforme documentos anexos às fls. 3.842 a 3.856, os quais foram reproduzidos em mídia eletrônica (CD) e fornecidos ao sujeito passivo quando da intimação para ciência do resultado apurado, conforme provam os documentos de fls. 3.869/3.870 dos autos, tendo o recorrente permanecido silente.

Ressalte-se que só excepcionalmente, como no caso concreto, pode-se admitir o pleito recursal, visto que a aceitação do pagamento feito pelo substituído só ocorreu por se verificar já ter decorrido o prazo decadencial de cinco anos, contados do pagamento indevido, para pleitear a respectiva restituição (art. 168 do CTN) e após anuência da PGE, o que impossibilita ao Erário Estadual do dever de restituir o valor sem que o sujeito passivo por substituição o tenha adimplido.

Do exposto, 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\$1.621.948,09, conforme demonstrativo de débito às fls. 3.842 e 3.843 dos autos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206912.0028/10-5**, lavrado contra **VIA BLUMENAU INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. (JHF INDÚSTRIA E COMÉRCIO EIRELI)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.621.948,09**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "e", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de maio de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – - PRESIDENTE/RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DE PGE/PROFIS