

**A. I. Nº** - 2107430005/17-7  
**AUTUADO** - FERNANDES PALMA COSMÉTICOS LTDA.  
**AUTUANTE** - ROBÉRIO FRAGA DE ALMEIDA  
**ORIGEM** - INFAZ PAULO AFONSO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 23.11.2017

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0145-02/17

**EMENTA:** ICMS. SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SISTEMA DE COMERCIALIZAÇÃO POR “MARKETING DIRETO” OU “VENDA PORTA A PORTA”. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Aplicação do Convênio ICMS 49/99. Constatado que à época dos fatos geradores, os remetentes das mercadorias, localizados em outras unidades da Federação, não possuíam inscrição no cadastro do ICMS do Estado da Bahia na condição de substitutos tributários. O sujeito passivo não conseguiu desconstituir a acusação fiscal. Não acolhidas as questões preliminares aventadas pela defesa. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 31 de março de 2017 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$328.753,78, bem como multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **08.25.01.** Deixou de proceder o recolhimento do ICMS, devido em razão de responsabilidade solidária, referente às aquisições de outra unidade da Federação de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária em virtude de Convênio ou Protocolo, tendo sido feita a retenção a menor.

A empresa autuada apresentou, por intermédio de seus advogados, impugnação ao lançamento constante às fls. 15 a 26, onde argumenta carecer o Auto de Infração de revisão administrativa pela ocorrência de inconsistências e ilegalidades nas conclusões da fiscalização praticada, consoante abaixo será pormenorizadamente demonstrado.

A título de preliminar, invoca o fato de o autuante informar que a empresa autuada revende mercadorias enquadradas em Convênio ou Protocolo, contudo o enquadramento de um produto na regra do ICMS-ST depende do preenchimento concomitante de três elementos, a saber, o grupo do produto, o nome do Produto e sua NCM.

Ou seja, para que o Agente Fiscal enquadre o produto tratado neste Auto de Infração na regra do ICMS-ST imprescindível que ele indique todos os três itens supra, e ademais deve ser constatado se houve o preenchimento dos requisitos informados no citado Protocolo/Convênio.

No caso, contudo, o autuante não indicou, de forma precisa e clara, em qual NCM o produto adquirido pela empresa se enquadra e se a operação está discriminada no Protocolo/Convênio.

Fala que a autuação simplesmente diz que o produto é enquadrado no regime de substituição tributária, mas não indica a exata classificação fiscal do produto tão pouco o número da infração infringida, ou seja, deixou de trazer o mais importante elemento para a caracterização do produto na regra do ICMS-ST, sendo certo que a retro citada deficiência nas informações do Auto de Infração, é atentatória ao direito constitucional de ampla defesa da Impugnante (inciso LV do artigo 5º da Carta Magna), o que deve culminar em sua extinção, sem sua apreciação.

Quanto ao mérito, inicialmente ressalta que a operação comercial feita pela empresa autuada sofreu a tributação e recolhimento de impostos devidos, vez que a tributação foi integralmente recolhida, conforme as notas fiscais em anexo ao Auto de Infração que comprovam o integral cumprimento da obrigação, assim, tendo sido recolhido o imposto sobre o valor e alíquota correto ao da mercadoria, sendo equivocada a elaboração da citada planilha tendo em vista que refere-se a operações cujo o ICMS ST supostamente não foi retido de acordo com o Protocolo.

Esclarece que responsabilidade solidária é aquela definida por lei à pessoa física ou jurídica que, sem se revestir da condição de contribuinte de imposto, tenha a obrigação pelo pagamento do mesmo e é decorrente de disposição expressa da lei ou atribuída à pessoa que tenha interesse na situação que constitua o fato gerador do imposto, sendo o responsável definido no Código Tributário Nacional, no inciso II, do parágrafo único do artigo 121, e as possibilidades de atribuição da responsabilidade solidária estão descritas no artigo 124 do mesmo CTN, devidamente transcritos.

Afirma que o responsável solidário é a figura criada por lei para substituir o contribuinte e qualificado a se imputar a obrigação de pagamento do imposto devido, principalmente nas ocasiões em que o sujeito ativo da relação tributária, o ente público, não puder determinar com precisão quem é realmente o contribuinte de fato, o que não ocorre no caso em tela, e ademais, afirma que ocorreu o devido recolhimento nas operações anteriores, sendo imperiosa a conclusão de que o referido Auto de Infração não encontra razão de ser devendo ser anulado em sua totalidade.

Aborda, a seguir, a anulação do lançamento pelo fato das operações realizadas terem seguido o regime normal de débito e crédito, fazendo breve digressão sobre o racional legal, lógico e financeiro do regime da Substituição Tributária, dizendo ser cediço que a mesma impõe, de forma obrigatória, a exclusão da responsabilidade tributária do contribuinte que revende as mercadorias originalmente tributadas sob essa sistemática, o que vale dizer, o legislador, ao optar pelo regime de substituição tributária do ICMS, deve também impedir a tributação da operação seguinte, visto que toda a incidência tributária se concentra na primeira operação.

Fala se essa não for a interpretação, haverá uma dupla incidência dos tributos, o que é totalmente incompatível com o mecanismo de substituição tributária “para a frente” tal como delineado na Constituição Federal (artigo 150, § 7º) e no CTN (artigo 128), vez que a regra do ICMS-ST, consagra o regime de substituição tributária para a frente, impondo aos fabricantes, importadores e outros adquirentes dos produtos, a condição de sujeito passivo a um duplo título, sendo uma, como contribuintes, no que respeita à receita por eles próprios obtidos e como substitutos dos revendedores, no que respeita à receita que por eles será realizada em razão da revenda dos mesmos produtos.

Argumenta que a chamada substituição tributária para a frente ou substituição progressiva, desloca a obrigação tributária do substituído (comerciante revendedor), no que concerne à receita resultante de suas vendas, a qual é posta a cargo de empresa situada em fase anterior do processo produtivo, o fabricante ou importador. O que vale dizer, o substituto tributário troca de lugar com o operador econômico que se situa em estágio mais avançado do ciclo produtivo-distributivo.

Do ponto de vista financeiro, diz ter a substituição para a frente ou progressiva, pois, o significado de uma antecipação de imposto, enquanto a substituição para trás ou regressiva tem o significado de um diferimento de imposto, e quando se tratar de operação interestadual, em que a mercadoria seja destinada a distribuidora, e que esteja prevista a substituição em Convênio ou Protocolo ICMS, o substituto será responsável pelo recolhimento.

Dessa forma entende que a Nota Fiscal deverá ser emitida com a devida tributação própria baseada na alíquota interestadual, e como base de cálculo da substituição o mesmo valor utilizado como base da operação própria, com a margem de agregação, calculando-se como ICMS-ST a diferença entre as alíquotas interna e a interestadual utilizada, tendo o autuante

equivocadamente entendido a falta de recolhimento do ICMS-ST, por força do convenio ICMS 45/1999 para clientes do remetente que enquadram como distribuidora, que é o caso da defendente.

Entretanto, para os clientes que são distribuidores varejistas garante que houve o recolhimento do ICMS/ST, e, portanto a exigência do ICMS-ST, incluindo Margem de Valor Agregado por força do convênio ICMS 45/99, é completamente equivocada, ao tempo em que destaca que a substituição tributária corresponde a um regime excepcional, que representa um desvio lógico do regime geral, segundo o qual a mesma pessoa tem capacidade contributiva em relação a dado tributo, é referida na hipótese de incidência como sujeito do fato gerador e, é expressamente obrigada por lei à realização de prestação tributária, cujo ônus financeiro deve também suportar.

Com efeito, através da substituição tributária este esquema normal é subvertido pelo fato de a lei impor a realização da prestação tributária a certo contribuinte (por exemplo, o revendedor), um terceiro relativamente a vendas (o industrial ou importador), que passa a figurar na relação jurídica tributária, não ao lado do contribuinte, mas em lugar dele, e estudo mais técnico do tema traz a conclusão de que o conceito “substituição tributária” só faz sentido num plano pré-jurídico, no qual o legislador cogita “substituir” o contribuinte por uma terceira pessoa que venha a ocupar o seu lugar. Mas não assim no plano técnico jurídico, uma vez que para a lei não existem dois sujeitos passivos, ocupando um o lugar do outro, mas um só sujeito passivo - o substituto, único que está obrigado perante o Fisco ao cumprimento da obrigação tributária.

Aponta ser o ponto crucial dessa tese o fato da adoção do regime de substituição da tributação em matéria do ICMS significar o abandono apenas temporário de uma tributação plurifásica do imposto, considerando que a desoneração da operação anterior só ocorre nos casos onde a mercadoria tem destino ao Estado de domicílio do contribuinte substituído, resta claro e certo que a convalidação da tributação monofásica do ICMS depende da efetiva saída do produto do substituído.

Assim, e para os casos onde a mercadoria é revendida para fora do estado, ou mesmo devolvida ao substituto, aduz ser a aplicação da regra da substituição tributária renegada, e volta a aplicação do regime normal de tributação, pelo débito e crédito, sendo, de acordo com o exposto, claro que o contribuinte substituído pode sair dessa condição de não pagador financeiro do ICMS, passando a ser sujeito passivo da obrigação tributária do estado que instituiu a regra da substituição tributária, qual seja, o contribuinte pode ser obrigado ao recolhimento do ICMS próprio, decorrente da venda de produtos que adquiriu sob a modalidade de substituição tributária, isso se, simplesmente, realizar a revenda do produto para outra unidade federada, ou se devolver o produto para o vendedor substituto.

Assim, e para que o contribuinte inicialmente substituído, não fique obrigado ao duplo recolhimento do imposto, indica que a legislação pátria expressamente assegurou o total, imediato e preferencial direito à restituição do imposto retido por substituição tributária, diante do teor do §7º, do artigo 150, da Constituição Federal, copiado.

Pontua que o legislador não permite o locupletamento ilícito do erário, com a exigência cumulativa do imposto por substituição (recolhido antecipadamente), com o imposto próprio da operação e no caso presente, está certo e claro que a Impugnante, por ser optante do SIMPLES efetivamente irá recolher o ICMS pela saída dos produtos. Ou seja, ao dar saída aos produtos objeto da autuação irá tributar a respectiva operação, restando a conclusão de que a operação de revenda realizada pela Impugnante sofrerá normal tributação do ICMS, com o efetivo recolhimento do ICMS aos cofres deste Estado, situação essa que afasta a aplicação do ICMS-ST, visto que o imposto respectivo será pago quando da saída do produto.

Com efeito, o fato de ser submetida a operação ao regime normal de tributação, pelo débito e crédito, por si só afasta a incidência do ICMS-ST, e determina a anulação do lançamento.

Fala, ainda, da necessidade de se ponderar e excluir o ICMS normal pago na saída dos produtos, para fins de cálculo da autuação, e como visto, há regra constitucional que garante ao

contribuinte o direito de receber o valor do ICMS-ST das operações cujo ciclo respectivo não foi concretizado, o que, para o caso presente, impõe a consideração do valor a ser pago pelo contribuinte na saída do produto, ou seja, sob qualquer ângulo que se olhe, necessário preservar e considerar os pagamentos feitos pelo contribuinte em função do fato gerador, o que impõe, para o caso presente, a consideração do ICMS recolhido na operação de débito e crédito.

Contudo, indica não ter a fiscalização feito qualquer menção, ponderação, ou desconto do ICMS na operação de saída, o que eiva de nulidade o próprio trabalho fiscal, querendo fazer crer que a defendente deixou de pagar o imposto, mas em nenhum momento apontou o ICMS que foi pago quando da saída do produto.

Em outras palavras, garante não ter sido ponderado o ICMS próprio pago, pelo fato de seguir com a operação pelo regime normal de tributação, pois deveria ter efetivamente considerado todos os pagamentos realizados a título de ICMS próprio, quando da saída dos produtos e, se e quando o caso, exigir o imposto pela diferença entre o valor exigido pela regra da substituição tributária, e aquele efetivamente pago pelo regime normal, e sendo assim, impossível acolher a conclusão do trabalho fiscal de falta de pagamento do ICMS, visto que o imposto seria regularmente pago na operação seguinte, mencionando que as legislações fiscais, dentre elas a do imposto de renda, determinam a ponderação dos reflexos tributários notados em momentos seguintes ao do fato gerador, quando da ocorrência do processo fiscalizatório, a teor dos artigos transcritos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99.

Anota que idêntica conclusão se tem da interpretação do Parecer Normativo 02/96, o qual, de forma literal, alerta a fiscalização sobre a necessidade de recalcular o imposto dos anos subsequentes, quando da ocorrência da situação tratada no Auto de Infração em referência, na forma copiada, bem como na mesma esteira de raciocínio já decidiu o Egrégio Conselho de Contribuintes, na forma das decisões trazidas.

Invoca o disposto no inciso I do artigo 112 do CTN, que determina a interpretação mais branda e favorável ao contribuinte, quando da aplicação de legislação tributária que define a capitulação de penalidades, e considerando que efetivamente pagou o ICMS quando da saída dos produtos, visto que se utilizou do regime normal de tributação, impossível que a fiscalização não faça a ponderação e consideração desses valores recolhidos, de sorte a abater dos valores cobrados no regime de antecipação.

Assevera que ao não ponderar os valores que serão pagos quando da saída dos produtos ora tratadas, em função da tributação do ICMS pelo regime de crédito e débito, é dar ao erário uma possibilidade de enriquecimento sem causa às custas do contribuinte e desprezar os pagamentos efetivamente realizados em função da adequação da operação ao regime normal de tributação, é o mesmo que validar uma cobrança muito superior à devida, em detrimento ao caixa do contribuinte, situação totalmente atentatória ao princípio da moralidade administrativa, a qual deve ser norteadora da atividade pública e, por isso mesmo, ser respeitada e efetivamente aplicada.

Ademais, entende que admitir a apuração fiscal sem a ponderação de valores recolhidos em função da mesma operação, equivale a se exigir duplamente o imposto sobre uma mesma operação, ora sob o manto tributação pelo regime normal, ora pela regra da substituição tributária, vez ser cediço que a legislação pátria veda a cobrança em duplicidade de um Auto de Infração já lançado, referente ao mesmo período, uma vez que caracteriza inegável “*bis in idem*” e afronta o princípio de que a execução deve realizar-se da forma menos onerosa ao contribuinte, na forma da jurisprudência do STJ representada pelo Resp. 436311 (transcrito), o qual diz poder ser interpretado analogicamente ao caso em tela.

Aponta ser certo que o TIT, em julgamento administrativo, rechaçou a cobrança em duplicidade de crédito fiscal, onde o fisco, ao mesmo tempo, glosa o crédito do imposto e exige o pagamento respectivo, excluindo a glosa do crédito e impor o pagamento do imposto, na forma da transcrição feita.

Ante ao exposto, conclui que o desprezo quanto a ponderação e o desconto do ICMS efetivamente serão recolhidos sobre a mesma operação objeto da cobrança realizada pelo Auto de Infração, sendo o cancelamento de notas fiscais e a venda interestadual um ato imoral da autoridade fazendária, que gera um locupletamento ilícito, a medida que a Impugnante está pagando imposto em duplicidade.

Requer, pois, sejam acatadas as razões apresentadas e seja o Auto de Infração totalmente improcedente com a consequente anulação do processo administrativo, e que todas as intimações sejam realizadas em nome da subscritora da peça defensiva, no endereço indicado.

Informação fiscal prestada pelo autuante, constante às fls. 41 a 52 esclarece ser procedente o lançamento, e após breve resumo dos fatos, especialmente quanto ao período de 31/03/2015 à 31/12/2016, período em que de acordo com o cadastro de contribuintes do ICMS do Estado da Bahia a autuada se manteve na condição de Empresa Optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, com objetivo de verificar a apuração e regularidade do recolhimento no tocante ao ICMS Antecipação Tributária e Parcial, devido pelas entradas nas aquisições interestaduais de mercadorias para Vendas pelo Sistema Porta-a-Porta sujeitas a Substituição ou Antecipação Tributária, conforme previsto no Convênio ICMS nº 45/99, combinado com o artigo 333 e seus respectivos parágrafos do RICMS/12.

Sustenta a sua motivação para tal pedido, bem como a autuação, com base no levantamento efetuado nos livros, notas fiscais eletrônicas de aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, extratos de pagamentos do ICMS, registros fiscais e contábeis da empresa fiscalizada, verificando que a autuada recebeu mercadorias dos fornecedores CNPJ 43.606.701/0001-50 (Larru's Indústria e Comércio de Cosméticos Ltda.) e CNPJ 06.148.855/0001-40 (Dinamic Logística e Distribuição Ltda.), empresas do Grupo HINODE, estabelecidas no Estado de São Paulo.

Constatou que a primeira empresa não possuía inscrição no cadastro do ICMS como contribuinte substituto no Estado da Bahia no período fiscalizado, enquanto a segunda só veio a efetuar a inscrição no cadastro de contribuinte substituto no Estado da Bahia a partir de 03/03/2016, mais somente efetuou vendas para a autuada no ano de 2015, conforme notas fiscais que constam no demonstrativo de débito encartada na mídia de fl. 11.

Assevera ter a autuada recebido as mercadorias dos fornecedores acima mencionados, com o recolhimento a menor do imposto devido por substituição tributária nas aquisições com as mercadorias especificadas no Convênio acima mencionado e artigo 333, da norma supracitada, ficando atribuído à mesma na condição de responsável solidário o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, conforme preceitua o artigo 6º, inciso XV, da Lei Estadual 7.014/96.

Anota que com o fim de demonstrar que as vendas foram realizadas através do sistema porta-a-porta, anexou aos autos planilha em mídia eletrônica de fl.11 (CD) com a relação de notas fiscais de aquisições de Catálogo da Universo Beleza Hinode, Kit revendedor, Kit S.E.R (para uso em treinamentos), e diante da infração encontrada, teve como resultado a lavratura do respectivo Auto de Infração.

Passa a abordar os itens contidos na defesa, esclarecendo que a empresa autuada no período fiscalizado estava com seus registros cadastrais regularmente atualizados nos termos da legislação do ICMS, inscrita na condição de Microempresa, com Atividade Econômica Principal 4772500 (Comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e higiene pessoal) sendo optante pelo Regime Simplificado de Apuração do ICMS – Simples Nacional regido pela Lei Complementar 123/06.

Aponta equívoco da defesa ao declarar que deixou de informar o grupo do produto, nome do produto e NCM, tendo em vista que todos os elementos necessários a identificação das mercadorias constam no demonstrativo de débito, conforme se depreende da mídia de fl. 11 do

processo, observando que o Convênio 45/99, não faz referência específica a determinada mercadoria para cobrança da Substituição Tributária, sendo uma norma tributária que alcança todas as mercadorias adquiridas para comercialização pelo sistema de Marketing Direto ou vendas porta-a-porta a consumidor final, nos termos da Cláusula Primeira do mesmo e artigo 333 do RICMS/12, transcritos.

Quanto a não ocorrência da responsabilidade tributária, anota equívoco da impugnante ao afirmar que efetuou o recolhimento integral relativo as notas fiscais em anexo ao Auto de Infração que comprovam o integral cumprimento da obrigação, tendo sido recolhido o imposto sobre o valor e alíquota correta da mercadoria. Entretanto, após análise na apuração do ICMS-ST e demonstrado em planilha de cálculo, conforme fl. 11, o resultado apurado é que a autuada recebeu mercadorias dos fornecedores empresas do Grupo HINODE, estabelecidas no Estado de São Paulo, reiterando que uma delas não possuía inscrição no cadastro do ICMS como contribuinte substituto no Estado da Bahia no período fiscalizado e a segunda só veio a efetuar a inscrição no cadastro de contribuinte substituto no Estado da Bahia a partir de 03/03/2016, mas só efetuou vendas para a Autuada no ano de 2015, conforme notas fiscais que constam no demonstrativo de débito apensado ao lançamento.

Após verificação, indica ter constatado que as empresas fornecedoras operam no mercado nacional com Marketing Direto ou vendas através do sistema porta-a-porta, sistemática essa utilizada por marcas concorrentes como Avon, Natura, Mary Kay, etc., e tendo as mesmas efetuado o recolhimento do ICMS-ST a menor, nas vendas para a autuada, fica atribuída a esta a responsabilidade solidária para efetuar o recolhimento da diferença apurada do ICMS-ST, conforme previsão do artigo 6º, inciso XV, da Lei Estadual 7.014/96, de acordo transcrição feita.

Neste mesmo diapasão, transcreve teor do Parecer DITRI 11089/2013, datado de 08/05/2013, que discorre sobre responsabilidade solidária, cuja Ementa igualmente transcreve.

Quanto a alegação da autuada quando diz que o preposto fiscal equivocadamente entendeu pela falta de recolhimento do ICMS-ST, por força do Convênio 45/99 para clientes do remetente que são enquadrados como distribuidora, que é o caso da impugnante, esta argumentação não é válida, pois seja a mesma distribuidora no atacado ou no varejo dos produtos fornecidos pelos remetentes que operam no mercado nacional com Marketing Direto ou vendas através do sistema porta-a-porta, seguiu toda a legislação pertinente ao caso, conforme o Convênio 45/99, combinado com o artigo 333 e seus parágrafos do RICMS/12, sendo que toda a operação foi tributada e recolhida a menor pelo remetente das mercadorias, que neste caso é o responsável pela retenção do imposto da substituição tributária.

Portanto, como o remetente deixou de atender os dispositivos elencados na legislação acima mencionada cabe ao sujeito passivo a responsabilidade solidária pelo recolhimento da diferença do ICMS-ST apurado conforme demonstrado.

Informa ainda, que fazendo um levantamento nas notas fiscais eletrônicas de vendas da impugnante, constatou que 99,43%, foram para pessoas físicas, confirmando assim, que comercializa quase que a totalidade de suas mercadorias com consumidor final, e em relação a afirmação de ter seguido o regime normal de débito e crédito, salienta que este regime é obrigatório para as empresas submetidas ao conta corrente fiscal e não da referida, pois, essa no período de 31 de março a 31 de dezembro de 2015, estava cadastrada como optante do Simples Nacional que utiliza uma sistemática de apuração que atende a Lei Complementar 123/2006, que tem como base de cálculo as receitas com vendas auferidas no mês, com aplicação de alíquotas reduzidas conforme anexos I a V da referida Lei Complementar, sendo que na apuração dos tributos a serem recolhidos no Simples Nacional, a empresa se obriga a informar no aplicativo de cálculo do Simples Nacional as operações ou prestações sujeitas à tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), bem como, em relação ao ICMS, que o imposto já tenha sido recolhido por substituto tributário ou por antecipação tributária com encerramento de tributação.

Na hipótese acima não haveria valor a recolher de ICMS de suas operações próprias, referente às receitas que se enquadrem nesta condição. Portanto, não há que se dizer que a operação seguiu a sistemática de débito e crédito pela Autuada nas suas vendas, trazendo o teor do artigo 13 incisos VII, § 1º, XIII, alínea “a”, da Lei Complementar 123/2006, sobre o caso em tela, destacando, ainda, o teor do artigo 321 do RICMS/12.

Reforçando a tese de que a Autuada está obrigada a pagar a diferença do ICMS-ST do presente Auto de Infração pela totalidade, traz decisão do CONSEF, através do Acórdão 0047-05/17, favorável à Fazenda Pública Estadual, referente matéria da mesma natureza.

Esclarece, ainda, que, os cálculos da diferença do ICMS-ST a pagar estão apurados em planilhas integrantes do lançamento e tem como base as notas fiscais eletrônicas de aquisições interestaduais pela Impugnante. No mesmo conjunto de planilhas consta também a concessão de todos os créditos do ICMS recolhidos pela Autuada no período fiscalizado, e que, durante os trabalhos de auditoria realizados, antes da lavratura do presente Auto de Infração, foram entregues ao contribuinte planilhas, conforme Termo de Intimação para Análise de Demonstrativos de fl. 10, elencando todas as notas fiscais eletrônicas de aquisições interestaduais e respectivos cálculos da diferença do ICMS a pagar no período fiscalizado para cientificá-lo e analisar tais irregularidades.

Conclui que tudo foi feito na estrita legalidade, clareza e depois das explicações já expostas requer que seja julgado procedente o Auto de Infração, considerando que a Autuada na qualidade de responsável solidária deixou de recolher a diferença de ICMS-ST, descumprindo os dispositivos legais supramencionados.

A advogada da empresa autuada compareceu à sessão de julgamento, realizando a sustentação oral, na qual, além de reiterar os argumentos já postos, invocou a não aplicação do teor do Convênio 45/99 ao caso presente.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa autuada.

O autuante, quando do lançamento, descreveu a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99, ainda assim existem questões preliminares a serem enfrentadas, especialmente aquelas que entendem nulo o lançamento.

A empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos das infrações trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Observo que muito embora o autuante, na descrição da infração tenha anotado que houve por parte da empresa autuada “retenção a maior”, cita em momento anterior ter ocorrido “recolhimento a menor do ICMS”, somente podendo creditar aquela assertiva a equívoco do mesmo, fato, inclusive, não anotado pelo sujeito passivo na sua peça, o que demonstra ter entendido plenamente ser o objeto da acusação o recolhimento a menor do imposto.

No que toca à tese de nulidade, sob o argumento de que seriam necessários três elementos para caracterizar a autuação, a saber, o grupo do produto, o nome do Produto e sua NCM, sendo necessário que se enquadrassem os produtos objeto do lançamento na regra do ICMS-ST imprescindível que ele indique todos os três itens supra, devendo ser constatado se houve o preenchimento dos requisitos informados no citado Protocolo/Convênio, e a este respeito, esclareço que em contraposição aos argumentos da defesa, verifico que a mídia encartada à fl. 11,

a qual traz planilha analítica do lançamento, indicando as notas fiscais, com respectivas chaves de acesso, as mercadorias (produtos), com as suas NCMs, composição da base de cálculo, base de cálculo utilizada, crédito fiscal concedido nos cálculos, dentre outros dados, bem como indica o Convênio pertinente a obrigação de efetivação da substituição tributária.

Tal mídia, de acordo com o recibo constante às fls. 12 e 13, foi devidamente entregue ao sujeito passivo, de forma pessoal, em 06 de abril de 2017, o que desmonta a tese defensiva, a qual somente posso atribuir a descuido da defesa, ao não observar tais elementos e trazer os argumentos postos. Desta forma, atendidos os requisitos entendidos como necessários para validade do lançamento, não acolho tal argumento.

Além disso, em relação à matéria em discussão, esclareço que a substituição tributária no caso presente, decorre da autorização concedida pelo Convênio ICMS 45/99, de 29/07/1999 pelo qual ficaram os Estados e o Distrito Federal autorizados, nas operações interestaduais que destinassem mercadorias a revendedores, localizados em seus territórios, que efetuassem venda porta-a-porta a consumidor final, promovidas por empresas que se utilizassem do sistema de marketing direto para comercialização dos seus produtos, a atribuir ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subseqüentes saídas realizadas pelo revendedor.

Isso significa dizer que ainda que o autuante não indicasse a NCM das mercadorias abarcadas na autuação, tal fato não traria qualquer prejuízo, uma vez que no caso presente a obrigação de substituição tributária decorre de operações, e não de mercadorias, consoante visto acima.

Nesta esteira, o Estado da Bahia, se utilizando da autorização contida em tal Convênio promoveu alteração na legislação estadual, estipulando no artigo 333 do RICMS/12 que nas operações internas e interestaduais que destinem mercadorias a revendedores, estabelecidos neste Estado, que realizem vendas porta-a-porta a consumidor final, sendo as remessas efetuadas por empresas que se utilizem do sistema de “marketing” direto para comercialização de seus produtos, fica atribuído ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subseqüentes saídas realizadas pelo revendedor.

Frente ao argumento de que não teria indicado a infração cometida, engana-se a autuada, posto que na descrição dos fatos alegados em sua exordial a empresa cita a tipificação da infração cometida pela mesma, sendo inexistente tal afirmação, não havendo na presente autuação qualquer ilegalidade, uma vez que, em alguns casos são necessárias as indicações das mercadorias que se pretende alcançar com este instituto, sendo o que materializa a substituição tributária não são as mercadorias e sim a natureza da operação.

No presente caso, o Convênio ICMS 45/99, pretende alcançar as operações de vendas de quaisquer mercadorias pulverizadas a inúmeros adquirentes pelo sistema porta-a-porta, sem com isso afigurar-se qualquer incongruência com a regra matriz, conforme se depreende do teor dos §§ 1º e 2º do art. 6º da LC 87/96, e assim sendo, não prosperam os argumentos da impugnante quanto ao aludido em sua preliminar.

A respeito de tal Convênio, e como não paire qualquer dúvida acerca da sua legalidade e/ou constitucionalidade, ainda que este Órgão não possa adentrar em discussões de tal natureza, de acordo com o artigo 167 do RPAF/99, pertinente mencionar a decisão exarada pelo STF, através do Ministro Luis Roberto Barroso, quando da análise do RECURSO EXTRAORDINÁRIO 968.248 DISTRITO FEDERAL, proferida em 09 de maio de 2016, com o seguinte teor:

*“Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão da 6ª Turma Cível do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, assim ementado:*

*‘TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONVÊNIO ICMS 45/99. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS E REVENDADORES PORTAA-PORTA. SUJEIÇÃO PASSIVA. POSSIBILIDADE.*

*INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 155, INC. II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E 6º, §2º, DA LEI COMPLEMENTAR 87/1996. SENTENÇA MANTIDA.*

*O convênio ICMS 45/99 autorizou os Estados e o Distrito Federal a estabelecerem o regime de substituição tributária nas operações interestaduais que se destinarem a mercadorias a revendedores que efetuem venda porta-a-porta.*

*O referido Convênio firmado pelas unidades federativas não dispõe sobre hipótese de incidência do ICMS, mas sim sobre substituição tributária que se trata de regime de responsabilidade para recolhimento do imposto por pessoa sem relação direta com a situação descrita pelo fato gerador.*

*Em razão da edição do Convênio ICMS 45/99, a sujeição passiva do ICMS nas operações de venda porta-a-porta por meio do sistema de marketing direto passa a ser do remetente da mercadoria.*

*A hipótese de incidência do ICMS não foi alterada pelo ato supracitado, razão pela qual o referido tributo é devido em razão da circulação de mercadoria, não havendo que se falar em violação ao art. 155, inc. II, da Constituição Federal.*

*Também não merece prosperar a alegação de que o Convênio ICMS 45/99 viola o disposto no art. 6º, §2º, da Lei Complementar 87/1996, já que a substituição tributária foi estabelecida com relação às mercadorias vendidas pela apelante. Apelação conhecida e desprovida’.*

*O recurso busca fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal. A parte recorrente alega violação ao art. 155, II, § 2º, da Carta. Sustenta, em síntese, que a regra de substituição tributária instituída pelo Convênio ICMS nº 45/1999 leva em consideração exclusivamente a atividade desempenhada pela recorrente e não os produtos sujeitos à tributação, que seriam essenciais e, portanto, merecedores do princípio da seletividade. Defende a inaplicabilidade das regras do aludido Convênio às atividades da empresa, porquanto é ilegítimo autorizar o Distrito Federal a atribuir ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento antecipado de ICMS devido nas operações subsequentes de venda porta a porta ao consumidor final.*

*A pretensão recursal não merece seguimento. Isso porque saber se o regime de substituição tributária previsto no Convênio ICMS nº 45/1999 aplica-se as atividades da recorrente demanda a análise de subsunção dos fatos às normas infraconstitucionais, em específico, o Convênio nº 45/1999, a Lei complementar nº 87/1996, o Código Tributário Nacional, e a legislação distrital de regência, providência vedada em sede de recurso excepcional. Dissentir das conclusões do Tribunal de origem sobre a matéria requer o reexame de fatos e provas bem como o exame da legislação infraconstitucional. A ofensa constitucional, se existisse, seria meramente reflexa. Nesse sentido, vejamos os seguintes julgados:*

*‘Agravamento regimental em recurso extraordinário. 2. Direito Tributário. ICMS. Convênio Confaz nº 69/2004. Substituição tributária. 3. Acórdão recorrido em consonância com a jurisprudência do STF. 4. Ratificação tácita do convênio pelo Legislativo estadual. Necessidade de reexame de conteúdo fático-probatório e análise de legislação local. Súmulas 279 e 280 5. Ausência de argumentos capazes de infirmar a decisão agravada. 6. Agravamento regimental a que se nega provimento.’ (RE 580.788-AgR RS, Rel. Min. Gilmar Mendes)*

*Com efeito, o convênio em questão trata somente de hipótese de responsabilidade tributária por substituição. Por sua vez, o fato gerador do ICMS, bem como as condições estruturantes da substituição tributária, estão devidamente regulamentados pela LC nº 87/1996 e são densificadas, quanto às suas peculiaridades, por legislação distrital. Toda essa análise, bem como a análise da essencialidade das mercadorias da recorrente é vedada em recurso extraordinário, por vedação das Súmulas 280 e 279/STF.*

*Quanto ao princípio da seletividade, a parte recorrente não apresentou mínima fundamentação quanto à mencionada violação, limitando-se a fazer observações genéricas sobre os fatos, sem concluir de forma clara como o acórdão recorrido a teria cometido. Nessas condições, a hipótese atrai a incidência da Súmula 284/STF:*

*‘É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia’*

*Diante do exposto, com base no art. 21, § 1º, do RI/STF, nego seguimento ao recurso”.* (Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. Pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 10930072. RE 968248/DF).

Quanto a infração em si, a tese defensiva é a de que inexistente responsabilidade tributária da autuada o que implicaria em nulidade do lançamento. A este respeito, esclareço que a empresa, de acordo com os registros cadastrais da Secretaria da Fazenda se encontrava cadastrada, à época dos fatos geradores, na condição de optante do Regime Simplificado de Apuração de Tributos (Simples Nacional), o qual se encontra regido pela Lei Complementar 123/06.

Este vem a ser um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, que abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), e se caracteriza pelo recolhimento dos tributos abrangidos mediante documento único de arrecadação, o denominado DAS, bem como pelo fato de haver disponibilização às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte de sistema eletrônico para a realização do cálculo do valor mensal devido, geração do DAS, exigindo a apresentação de declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais, sendo concedido prazo para recolhimento do DAS até o dia 20 do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita bruta.

Pertinente mencionar o fato de que a implementação de tal sistema se deu através da promulgação da Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, passando a produzir os seus efeitos a partir de 01 de julho de 2007.

A mesma, determina no seu artigo 13, como deve ser efetivado pelo contribuinte inscrito no SIMPLES NACIONAL o recolhimento do imposto:

*“Art. 13:*

*(...)*

*§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:*

*(...)*

*XIII - ICMS devido:*

*a) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação, envolvendo combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; cigarros e outros produtos derivados do fumo; bebidas; óleos e azeites vegetais comestíveis; farinha de trigo e misturas de farinha de trigo; massas alimentícias; açúcares; produtos lácteos; carnes e suas preparações; preparações à base de cereais; chocolates; produtos de padaria e da indústria de bolachas e biscoitos; sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas; cafés e mates, seus extratos, essências e concentrados; preparações para molhos e molhos preparados; preparações de produtos vegetais; rações para animais domésticos; veículos automotivos e automotores, suas peças, componentes e acessórios; pneumáticos; câmaras de ar e protetores de borracha; medicamentos e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário; cosméticos; produtos de perfumaria e de higiene pessoal; papéis; plásticos; canetas e malas; cimentos; cal e argamassas; produtos cerâmicos; vidros; obras de metal e plástico para construção; telhas e caixas d'água; tintas e vernizes; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; fios; cabos e outros condutores; transformadores elétricos e reatores; disjuntores; interruptores e tomadas; isoladores; para-raios e*

*lâmpadas; máquinas e aparelhos de ar-condicionado; centrifugadores de uso doméstico; aparelhos e instrumentos de pesagem de uso doméstico; extintores; aparelhos ou máquinas de barbear; máquinas de cortar o cabelo ou de tosquiar; aparelhos de depilar, com motor elétrico incorporado; aquecedores elétricos de água para uso doméstico e termômetros; ferramentas; álcool etílico; sabões em pó e líquidos para roupas; detergentes; alvejantes; esponjas; palhas de aço e amaciantes de roupas; venda de mercadorias pelo sistema porta a porta; nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária pelas operações anteriores; e nas prestações de serviços sujeitas aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação;*

*b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;*

*(...)*

*g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:*

*1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar.”*

Ou seja: o recolhimento da parcela de tributo devido a título de substituição tributária é devido, sendo calculado de forma apartada pelo contribuinte, de acordo com a regra normativa. Isso não desonera o sujeito passivo de recolher o imposto acaso devido por substituição ou antecipação tributária.

No caso presente, não tendo os fornecedores efetuado o recolhimento das parcelas a que estavam obrigados, ou tendo feito o recolhimento a menor, cabível a cobrança do destinatário aqui localizado, diante do fato de que os mesmos à época dos fatos geradores não possuíam inscrição estadual no estado da Bahia, na condição de substituto tributário, estando, pois, caracterizada a figura do responsável tributário por solidariedade.

Tal figura (solidariedade tributária), reitero, nada mais é do que a situação que ocorre entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, quer dizer, são as pessoas legalmente designadas para recolherem o imposto, sendo os seus efeitos, salvo disposição de lei em contrário, o fato do pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais, a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, substituindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo, a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais, e não comporta a figura do benefício de ordem, na forma dos artigos 124 e 125 do CTN.

Em obediência a este comando a Lei estadual 7.014/96 estipula em seu artigo 6º, inciso XV serem solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, sendo responsável o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário, caso dos autos.

Logo, plenamente possível a cobrança e o lançamento ora efetuado contra a empresa autuada.

Ela decorre da previsão contida no artigo 121, parágrafo único, II do CTN, segundo o qual a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Esses terceiros obrigados, todavia, devem possuir uma relação pessoal ou profissional (pessoa jurídica) com os sujeitos passivos da obrigação tributária, ou seja, devem relacionar-se

indiretamente com a situação que constitui o fato gerador. Neste contexto, pode-se dividir a responsabilidade tributária de terceiros por transferência ou por substituição, sendo aquela se constituindo no dever de zelo, em virtude de lei ou contrato, que algumas pessoas devem ter para com o patrimônio de outras, geralmente pessoas físicas incapazes ou entes desprovidos de personalidade jurídica, estando prevista no artigo 134 do CTN, ao passo que o artigo 135 do mesmo diploma indica exemplo de responsabilidade por substituição, sendo, pois, a responsabilidade pessoal e exclusiva.

Todavia, a responsabilidade pelo pagamento de tributo não pode ser atribuída a qualquer terceiro, declarando expressamente a lei que este responsável deve possuir um vínculo indireto com a situação que corresponda ao fato gerador, na forma prescrita no artigo 128 do CTN, segundo o qual *“a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”*.

Desta maneira, a sujeição passiva indireta poderá ser por substituição ou por transferência de ônus, sendo que no primeiro caso, a lei determina que o responsável assuma o lugar do contribuinte desde a ocorrência do fato gerador, de modo que, o responsável já é o sujeito passivo desde o nascimento da obrigação tributária, de acordo com o preceito do artigo 150, § 7º da Constituição Federal.

Ao seu turno, na responsabilidade por transferência de ônus, a condição de sujeito passivo da obrigação tributária é transferida ao terceiro pela ocorrência de um fato posterior ao surgimento da obrigação, ocorrendo, também, por expressa previsão legal, e poderá até mesmo excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuí-la em caráter meramente suplementar.

Pelo fato dos remetentes das mercadorias destinadas ao sujeito passivo desta relação tributária não possuírem inscrição estadual na condição de substituto tributário no estado da Bahia, e que, embora obrigados a efetuar a retenção e recolhimento do imposto devido a este título, por força do Convênio ICMS 45/99 não o fizeram, plenamente legal e possível a atribuição de tal responsabilidade a empresa autuada, descabendo qualquer argumento jurídico em contrário, estando o lançamento plenamente regular quanto a tal aspecto.

Em relação a tese da defesa de que deixou de ser considerado o mecanismo de débito e crédito, esclareço que, consoante posto linhas acima, a empresa autuada se encontrava na condição de optante do Simples Nacional, e como tal, não estava submetida a tal mecanismo, restrito aos contribuintes optantes do regime normal de apuração do imposto.

Ainda, assim, o autuante considerou para a realização dos cálculos, os créditos fiscais destacados nos documentos, conforme provam os demonstrativos acostados ao feito, inseridos na mídia de fl. 11, devidamente entregue em cópia ao sujeito passivo, de acordo com os dados contidos nos autos. Da mesma forma, foram abatidos dos valores devidos, os recolhimentos efetuados a título de substituição tributária.

Para o argumento da defesa de ser a empresa autuada distribuidora, da mesma maneira não posso acolher, diante do fato de, como destacado pelo autuante, a empresa praticar a denominada “marketing direto” ou “venda porta a porta”, prova disso são produtos por ela recebidos, a exemplo de Catálogo da Universo Beleza Hinode, Kit revendedor, Kit S.E.R (para uso em treinamentos) bem como a atividade principal por ela exercida, como se denota nas informações constantes no sistema de cadastro da Secretaria da Fazenda, qual seja, a de código 4772500 (Comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e higiene pessoal).

Digno de registro é o posicionamento da Secretaria da Fazenda a respeito da matéria, consubstanciado no Parecer DITRI 11089/2013 de 08/05/2013, o qual responde à questão posta, e possui o seguinte teor:

*“ICMS. DEC. Nº 14.213/12. RECOLHIMENTO A MENOR. É solidariamente responsável pelo pagamento do imposto o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possuir inscrição estadual ativa como substituto tributário. Art. 6º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96.*

*O Consulente, atuando neste Estado no comércio atacadista de materiais de construção em geral CNAE 4679699 (atividade principal), dirige consulta a esta Administração Tributária, nos moldes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, solicitando orientação no tocante à aplicabilidade do tratamento previsto no Dec. nº 14.213/2013, quando das aquisições interestaduais de vergalhões, na forma a seguir exposta:*

*Informa a consulente que comercializa, entre outras mercadorias, vergalhões classificados na posição NCM 7214.20, produto este que, conforme disciplina contida no Protocolo ICMS nº 26/2010, encontra-se submetido ao regime de substituição tributária. Ao adquirir esta mercadoria do fornecedor Votorantim Siderurgia S.A, estabelecido em Minas Gerais - MG, e sem inscrição de contribuinte substituto neste estado, o cálculo da substituição tributária do ICMS destacado na nota fiscal foi efetuado considerando como crédito da operação própria o percentual interestadual de 7%.*

*Diante do exposto, questiona:*

*1- No cálculo da substituição tributária desta aquisição deverá ser considerado como crédito da operação normal o ICMS destacado sob a alíquota interestadual de 7%, ou o sob a alíquota de 3%, admitido por força do Decreto nº 14.213/2012?*

*2- Nesta situação em que a retenção do ICMS substituição tributária, feita pelo fornecedor de Minas Gerais, veio menor do que o valor devido, a quem é dada a responsabilidade para a complementação do recolhimento do ICMS ST devido?*

**RESPOSTA**

*Da análise da presente consulta, ressaltamos inicialmente que o Anexo Único do Decreto Estadual nº 14.213/12 relaciona os produtos, seus respectivos Estados de origem e os percentuais de crédito fiscal que o contribuinte estabelecido no Estado da Bahia poderá utilizar, quando da apuração do imposto devido nas operações que vier a realizar com as mercadorias adquiridas junto a fornecedores localizados nas unidades federadas ali especificadas. Essa medida foi estabelecida pelo Estado da Bahia em virtude dos Estados de Minas Gerais, Goiás, Paraíba e Espírito Santo concederem benefícios fiscais sem a devida autorização por Convênio ou Protocolo e, portanto, sem amparo legal nos termos da Lei Complementar nº 24 de 07/01/1975.*

*Dessa forma, independentemente das disposições legais exaradas pela Administração Tributária do Estado de origem das mercadorias, o entendimento desta SEFAZ/BA é no sentido de que somente será reconhecido o crédito que está expresso e admitido no referido Decreto, inclusive para fins de recolhimento do imposto devido por substituição tributária, quando se tratar de operações alcançadas por este regime de tributação. Nesse contexto, e considerando que a empresa fornecedora localizada em Minas Gerais não possui inscrição como contribuinte substituto neste Estado, havendo recolhimento a menor do imposto devido por substituição tributária nas operações com produto especificado no Protocolo ICMS nº 26/2010, em função do creditamento efetuado em percentual maior do que aquele previsto no Dec. nº 14.213/12, a Consulente será solidariamente responsável pelo recolhimento do imposto assim devido, na forma prevista no art. 6º, inciso XV, da Lei Estadual nº 7.014/96:*

*‘Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

*XV - o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário.’*

*Feitas essas ressalvas, e considerando os questionamentos específicos efetuados pela Consulente, informamos o que se segue, observando sua ordem de apresentação:*

*1 - O crédito a ser considerado para fins de recolhimento do ICMS/Substituição Tributária devido ao Estado da Bahia, será aquele estabelecido no Anexo Único do Dec. nº 14.213/12, ou seja, de 3% (três por cento), e não de 7% (sete por cento).*

*2 - Conforme acima salientado, a responsabilidade pela complementação do recolhimento do ICMS/ST recolhido a menor caberá à Consulente, por força da disposição contida no art. 6º, inciso XV, da Lei 7.014/96”. (grifei)*

Fato é que a arguição defensiva de que a tributação foi integralmente recolhida, conforme as notas fiscais emitidas, estando comprovado o cumprimento da obrigação, sendo recolhido o imposto sobre o valor e alíquota correto ao da mercadoria, não procede, diante do fato de que o imposto destacado nos documentos fiscais se refere apenas e tão somente àquele devido nas operações, e não o devido e exigido a título de substituição tributária, obrigação esta que se está a exigir no lançamento.

Quanto as decisões do Conselho de Contribuintes e entendimento manifestado por órgão da Receita Federal, esclareço que não possuem qualquer pertinência com a matéria em discussão, pelo fato de que, nos termos da Constituição Federal, o ICMS ser tributo estadual, de competência de cada ente federado, e como tal a legislação ser própria e específica, e as normas aplicáveis, diversas daquelas previstas para o imposto de renda.

Em relação às decisões administrativas trazidas em sede defensiva, as mesmas não possuem qualquer possibilidade de aplicação. Primeiro, diante do fato da autonomia dos estados em legislar a respeito, bem como pelo fato da competência territorial de cada um deles estar adstrita aos limites de cada estado. Da mesma forma que as decisões do estado da Bahia não possuem o condão de serem aplicadas em outros estados, a recíproca, ou seja, decisões e jurisprudência administrativa de outros estados não pode ser aplicável em nosso território.

De igual modo, as mesmas também não possuem qualquer efeito vinculante, diante do fato do julgador estar submetido ao princípio do livre convencimento motivado, o que me faz refutar tal argumento.

Diante do exposto, não se há de falar em *bis in idem* ou cobrança em duplicidade, não podendo o argumento ser acolhido. Acaso a autuada entenda haver parcela de imposto a receber, diante do mecanismo de apuração previsto para as empresas optantes do regime de apuração do Simples Nacional, no qual as mercadorias submetidas à antecipação ou substituição tributária, com encerramento de tributação não fazem parte da base de cálculo do imposto a ser recolhido através do DASN, consoante indicação no PGDAS, em processo apartado, devidamente demonstrado, poderá requerer à sua circunscrição fiscal a repetição do indébito.

Da mesma maneira, descabe se falar em aplicação do artigo 112 do CTN, pelo fato da matéria em discussão não caber qualquer dúvida acerca da sua aplicação, e que a matéria já foi decidida de acordo com os Acórdãos JJF 0100-02/17 e 0047-05/17 com mesma questão a ser julgada, relativa aos destinatários de mercadorias de empresas do Grupo Hinode em vendas através de marketing direto e “porta a porta”.

Esclareço, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127–D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder Judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

Assim, os advogados da empresa poderão ser comunicados através de tal meio, na condição de “Perfil 3”, de procurador eletrônico, na qual o acesso será com e-CNPJ ou com e-CPF oportunidade na qual o sistema verificará a lista dos estabelecimentos escolhidos no momento da criação da Procuração.

Em relação à tese defensiva exposta na sustentação oral de não aplicação dos termos previstos no Convênio ICMS 49/99, da mesma forma não posso acolher, diante do fato de que desprovido o argumento de qualquer elemento de prova neste sentido, o que seria essencial e fundamental, frente ao princípio da verdade material, bem como dos artigos 142 e 143 do RPAF/99, segundo os quais a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, respectivamente.

Pelas razões postas, voto no sentido de que o feito deva ser julgado procedente.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **2107430005/17-7** lavrado contra **FERNANDES PALMA COSMÉTICOS LTDA.**, devendo a empresa ser intimada a recolher imposto no montante de **R\$328.753,78**, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, incisos II, alínea “e” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 01 de novembro de 2017.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA