

A. I. N° - 299333.0001/17-3  
AUTUADO - LOGHAUS COMÉRCIO DE ARTIGOS DE VESTUÁRIO LTDA.  
AUTUANTE - ALAN ROBERTO DIAS  
ORIGEM - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 30/08/2017

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0163-03/17**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MARKETING DIRETO. VENDA PORTA A PORTA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS ST. A lei atribui ao remetente, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, tendo sido constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST, em operação com mercadorias encaminhadas a destinatários para venda porta a porta. Infração subsistente. Rejeitadas as preliminares de nulidade e decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 28/03/2017, refere-se à exigência de R\$2.584.364,02 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pela falta de retenção do referido imposto, 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, no período de janeiro de 2012 a abril de 2014. Infração 08.14.03.

Em complemento, consta a informação de que foi adotada como base de cálculo do ICMS devido o valor da operação própria constante nos documentos fiscais apresentados na Escrituração Fiscal Digital – EFD da empresa, excluídas as devoluções e as mercadorias não tributadas, acrescida da margem de valor agregado de 60%, conforme caput da Cláusula terceira e seu parágrafo único do Convênio ICMS 45/99, c/c art. 333, § 3º do RICMS-BA/2012. O contribuinte deixou de efetuar a retenção, visto que, por se tratar de Marketing Direto, o mesmo deveria ter feito retenção do ICMS sobre as operações, conforme Convênio ICMS 45/99.

O autuado apresentou impugnação às fls. 72 a 112 do PAF. Inicialmente, antes de adentrar ao mérito da autuação, alega que se deve observar que parcela do débito exigido pela autoridade lançadora encontra-se decaído, visto que no lançamento combatido se exige apenas “diferenças de ICMS” do período compreendido entre janeiro de 2012 e abril de 2014.

Lembra que o prazo de decadência para lançamento de eventuais diferenças de ICMS é regido pelo disposto no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, de forma que o fato gerador é o termo inicial da contagem do evento extintivo do direito de exigir a mencionada diferença, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Destaca que no lançamento combatido não há sequer cogitação acerca de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, seja porque jamais suscitado pela autoridade fiscal, seja porque há evidente divergência de interpretação acerca dos eventos, o que elide os mencionados vícios.

A fim de espantar dúvidas quanto à legislação aplicável ao caso, menciona lição de Carlos Eduardo Makoul Gasparin e Leandro Paulsen. Afirma que, sendo a sua apuração periódica, a

homologação sempre abrange uma gama infindável de operações realizadas no período, de forma que a eventual identificação de alguma hipótese não abrangida nesta apuração (exceto na hipótese de dolo, fraude ou simulação), deverá ser revista no prazo fixado pelo art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Acrescenta que o referido entendimento encontra-se sedimentado junto ao Superior Tribunal de Justiça, por força do julgamento, sob a égide dos Recursos Repetitivos (art. 543-C do CPC) do Recurso Especial n. 973.733/SC, de relatoria do eminentíssimo Ex-Ministro do STJ (atualmente no STF) Luiz Fux.

Por esta razão, na medida em que a notificação do lançamento deu-se em março de 2017 (29/03/2017), entende que não restam dúvidas de que devem ser afastadas as exigências alusivas até o mês de março de 2012, afirmado que foram alcançadas pela decadência.

Antes de adentrar ao mérito da autuação, a qual adianta que é absolutamente improcedente, ressalta que a exigência fiscal é absolutamente nula no período antecedente ao mês de abril de 2012. Isto porque, a fim de justificar seu lançamento, a autoridade fiscal invoca o art. 333, § 3º, do Decreto nº 13.780/12 (Regulamento do ICMS/BA), o qual somente foi editado em março de 2012, com vigência apenas a partir de 01/04/2012.

Comenta sobre os requisitos do Auto de Infração, reproduzindo o que dispõe o art. 39 do RPAF/BA, Decreto nº 7.629/99. Entende que, na medida em que o lançamento fiscal abrange período anterior à vigência do mencionado Decreto, resta clara e evidente a nulidade do lançamento no período anterior à sua vigência, de forma que deve ser reconhecida a absoluta nulidade do lançamento, por ausência de fundamento legal, no período anterior a abril de 2012.

No Mérito, afirma que os elementos probatórios colacionados ao Auto de Infração pela autoridade fiscal se circunscreve a 03 (três) documentos: a) Relatório denominado “Observações sobre a Caracterização da Infração”; b) Um “Relatório Técnico de Visita” elaborado em 28/10/2010 por terceiros; c) Capa de um anúncio da Marca “Posthaus”.

Afirma que no documento de fls. 06 e 07 dos autos, relata a autoridade fiscal que teria comparecido à sede da filial da empresa na cidade de “Vitória da Conquista”, no Estado da Bahia, onde teria conversado com o Contador da mesma, o qual havia relatado que possuía uma mesa onde tratava de assuntos alusivos à empresa “Loghaus Comércio de Artigos do Vestuário Ltda.”.

Diz que, posteriormente, limita-se o agente fiscal a reportar-se ao relatório de diligência realizado por 03 (três) auditores fiscais, no ano de 2010, diretamente na sede do impugnante, localizada na cidade de Blumenau/SC, em fiscalização que teria por objetivo apurar se os clientes do impugnante estariam realizando vendas para pessoas que realizariam vendas no sistema porta a porta. Alega que reside aí a primeira irregularidade da autuação.

Primeiramente, conforme se extrai do relato fiscal, em sua visita não foi procedido nenhum questionamento acerca da forma de atuação do impugnante, como esta realiza suas vendas, qual a função da filial Bahia, passando a autoridade fiscal a tomar conclusões a partir de informações ultrapassadas.

Afirma que a operação que realizava necessita ser analisada em sua integralidade, pois sendo as suas vendas realizadas por meios eletrônicos, é certo que sua filial local possui função atípica, visto que não existe aí balcão de vendas, mostruário, ou qualquer elemento específico de vendas no varejo. Referida filial se atém, especificamente, em operacionalizar as vendas já programadas via sistema, bem como, simplificação do recolhimento do imposto para o Estado da Bahia, nada havendo de irregular nisso.

Em segundo lugar, também o relatório de visita acostado pela fiscalização, o qual foi realizado no ano de 2010, ou seja, muito antes do período fiscalizado, também não detém qualquer eficácia no presente caso, visto que, além de descrever a forma de atuação em momento distinto do

fiscalizado, não restou confrontado com a modalidade de atuação praticada pelo impugnante no período autuado.

Diz que nenhum questionamento foi procedido neste sentido pela autoridade fiscal, nem tampouco foi franqueado ao impugnante oportunidade de esclarecer com precisão sua forma de atuação no mercado baiano no período fiscalizado.

Nesta hipótese, tendo em vista que não foram confirmados os elementos objetivos da autuação do impugnante no período fiscalizado, entende que não há como se admitir a utilização da referida prova, tendo em vista que esta não se demonstra coerente com a realizada na época da autuação. Diz que as relações comerciais estão entre as mais dinâmicas, e cabe à autoridade fiscal apenas aferir a regularidade fiscal, segundo a modalidade operacional praticada.

Informa que passou por severa reestruturação de seu negócio no ano de 2011, inclusive com a alienação da tradicional marca “Posthaus”, o que culminou não apenas na alteração da razão social, bem como, com a reestruturação de sua atuação comercial, tendo o impugnante passado a atuar basicamente através de vendas “eletrônicas” (via internet) diretamente ao consumidor, não mais autuando na venda por atacado.

Assegura que se trata de realidades distintas, que não foram tomadas em consideração, nem tampouco foram aferidas pela fiscalização, restando assim derrogado o efeito probatório dos documentos colacionados pela autoridade fiscal, visto que não representam a realidade operacional da impugnante.

A vista da omissão do Código Tributário Estadual da Bahia quanto a admissibilidade e requisitos da prova emprestada, aplica-se a esta, no âmbito do processo administrativo, o mesmo regime aplicado ao Código de Processo Civil.

Afirma que cabe a prova emprestada na esfera administrativa, as mesmas ressalvas e objeções impostas à sua utilização na via judicial. Ou seja, há que haver identidade de partes, identidade de objeto e, principalmente, a confirmação acerca da identidade de condições objetivas apreciadas.

Sobre o tema, reproduz o posicionamento de Luiz Rodrigues Wambier, Flávio Renato C. de Almeida e Eduardo Talamini. Acrescenta que não há identidade do fato probando, visto que em 2010 buscava a autoridade fiscal comprovar que o impugnante estaria fornecendo mercadorias a empresas de terceiros que, sem seu conhecimento, realizavam vendas na modalidade porta a porta.

Informa que no período fiscalizado (Jan./12 a Abr./14) sua atuação era absolutamente distinta, não mais realizando vendas a terceiros (pessoas jurídicas), procedendo vendas apenas aos consumidores (pessoas físicas), como destinatários finais.

Acrescenta que jamais a prova produzida sob outra realidade pode ser obtida de forma isolada e tomada como absoluta. As evidências por ela trazidas precisam, necessariamente, ser confrontadas com a realidade fiscalizada, o que não foi feito no presente caso.

Reproduz ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho e Fabiana Del Padre Tomé, e conclui que tal prova não foi submetida ao contraditório (o impugnante não foi intimado a se manifestar acerca do relatório fiscal que se estava utilizando), não permitindo ao impugnante advertir a autoridade fiscal quanto a mudança em sua sistemática de autuação no período fiscalizado, bem como, em vista da diversidade de realidades entre o objeto de investigação quando da elaboração da vistoria em 2010, e o mote fiscalizatório destes autos, referidos documentos afiguram-se inócuos ao fim a que se propõe.

Por fim, contesta o documento acostado à fl. 09 dos autos, consistente na capa de um anúncio da marca “Posthaus”, do ano de 2017, alegando que não é mais proprietário da referida marca, a qual foi alienada à empresa “DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A” em novembro de 2011 (data anterior ao período objeto da fiscalização – jan. /12 a abr./14), sendo que desde esta data o

impugnante está “proibido” por disposição contratual a se utilizar da referida marca. Ou seja, vale-se a autoridade fiscal de prova atinente a empresa terceira, sem relação com o impugnante.

Para que não subsistam dúvidas quanto à referida informação, acosta à impugnação o comprovante do registro da referida Marca junto ao INPI, o qual atesta, de forma indene de dúvidas, a atual propriedade da referida marca.

Acrescenta que se deve verificar que o “anúncio” acostado ao Auto de Infração pela fiscalização pode ser eletronicamente acessado no site [www.posthaus.com.br](http://www.posthaus.com.br), endereço [http://www.posthaus.com.br/loja\\_revista-gratis.html](http://www.posthaus.com.br/loja_revista-gratis.html) podendo acessar referido anúncio [http://ph-cdn1.ecosweb.com.br/Web/posthaus/catalogos/loja\\_0/catalogo.pdf](http://ph-cdn1.ecosweb.com.br/Web/posthaus/catalogos/loja_0/catalogo.pdf) onde é possível, inclusive, fazer o download eletrônico do referido anúncio, o que pode ser aferido eletronicamente, nos endereços supra referidos, ou através das impressões em anexo.

Diz que a autoridade fiscal quer fazer prova de que o impugnante teria realizado vendas na sistemática de Marketing Direto, através da utilização de catálogo, apresentando documento alusivo a terceira empresa, que não da própria impugnante.

Diz que se observa no referido anúncio que não se trata este de um catálogo ou revista, mas mero demonstrativo promocional, o qual direciona o cliente para o site eletrônico da referida marca [www.posthaus.com.br](http://www.posthaus.com.br) não havendo possibilidade de realizar compras sob outra modalidade que não seja pelo site, ou por “televendas”.

Daí se extrai a falibilidade do arcabouço probatório colacionado pela fiscalização, a qual, verdadeiramente, não provou que o impugnante realize vendas na sistemática porta a porta, mesmo porque, como se verá em tópico próprio, tal presunção resta derruída pela realidade.

Ressalta que no âmbito da Jurisprudência Administrativa Federal já se firmou o entendimento de que a ausência de prova quanto aos elementos caracterizadores da hipótese de incidência, impõe a derrogação do lançamento, conforme se pode extrair do julgado que transcreveu.

Afirma que no presente caso, a autoridade fiscal deduziu realidade inexistente, presumindo que o impugnante realizou operações que não compõem sua atividade. Valendo-se de informações ultrapassadas, e sem sequer adotar qualquer medida a fim de aferir se tais informações eram congruentes com a realidade operacional do impugnante, a autoridade fiscal fez incidir norma inaplicável à espécie, viciando assim seu lançamento.

Com a finalidade de derrogar eventuais dúvidas acerca da atuação, o defendente apresenta alguns esclarecimentos acerca da forma de sua atuação, a fim de que não restem dúvidas.

Informa que até novembro de 2011 era proprietário da marca “Posthaus”, sendo que esta era nacionalmente conhecida. Porém, em razão de uma reestruturação financeira realizada à época, a referida marca foi alienada à empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A, empresa esta que, dentre outros, detém como acionista empresa mundialmente conhecida no comércio eletrônico. Por esta razão, desde então o impugnante estava proibido de utilizar a marca “Posthaus”, inclusive alterando sua razão social em fevereiro de 2013.

A adquirente da marca “Posthaus” (DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A), consequentemente, também passou a deter o domínio sob o site de vendas por internet [www.posthaus.com.br](http://www.posthaus.com.br) onde são realizadas vendas a consumidores finais de produtos de diversas marcas, dentre elas Colcci, Levi’s, Tigor T Tigre, Lilica Repilica, Malwee, BonPrix, Bandili, Carinhoso, Kily, Lunender, Marisol e outros. Os produtos do impugnante são ofertados junto ao referido site sob a marca “Quintess”.

Também informa que além de proceder a venda de seus produtos via eletrônica, o impugnante também presta serviços logísticos à empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A, de forma que o impugnante realiza a entrega dos produtos comercializados junto ao referido site [www.posthaus.com.br](http://www.posthaus.com.br).

Afirma que no anúncio de divulgação (não se trata de catálogo) acostado pela fiscalização aos autos (fl. 09) há indicação precisamente do endereço do impugnante, justamente porque é neste endereço que são prestados os serviços de despacho das mercadorias comercializadas pelo site eletrônico [www.posthaus.com.br](http://www.posthaus.com.br), sendo que referida marca não realiza vendas sob nenhuma outra forma, além da via eletrônica.

Diz que tais fatos confirmam a informação recebida pela fiscalização à sede da filial da empresa no Estado da Bahia, a qual tem por objeto servir de ponto de apoio regional para suas operações e, principalmente, facilitar o recolhimento do imposto devido ao Estado da Bahia.

Entende que incidiu a fiscalização em erro, justamente por desconhecer precisamente as atividades do impugnante, e sem sequer ter buscado qualquer informação acerca do mesmo. Tivesse a fiscalização diligenciado junto ao impugnante, buscando informações acerca de sua forma de atuação, todas as informações teriam sido prestadas, visto que este se revela como a maior interessado pelo esclarecimento dos fatos.

Alega que, valendo-se de presunções infundadas (notadamente quanto anúncios de divulgação da empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A, proprietária da Marca “Posthaus”), e sem proceder às devidas diligências, a autoridade fiscal lançadora “presume” que o impugnante realizou vendas através de revendedores “porta a porta”.

Em razão disso, a autoridade fiscal exige o ICMS, na modalidade “Substituição Tributária”, incidente sobre a Margem de Valor Adicionado (MVA), no percentual de 60% (sessenta por cento), fundando seu lançamento nas disposições contidas no Convênio ICMS nº 45/1999, o que se afigura absolutamente indevido na espécie.

Isto porque, conforme já relatado acima, o impugnante apenas realiza vendas para “consumidores finais”, não sendo detentor da marca “Posthaus”, nem tampouco do anúncio (que a fiscalização toma como sendo um catálogo), como quer fazer crer a fiscalização, razão pela qual a exigência não pode subsistir.

Trata-se de operações normais, realizadas com pessoas físicas (destinatários finais), submetidos à sistemática de recolhimento do ICMS prevista no art. 155, §2º, inciso VII, da Constituição Federal de 1988 (“VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015);”)

Diz que nas operações que realizou, não há volume nem habitualidade que possam conferir às operações a natureza de vendas no sistema Porta a Porta, ou via Marketing Direto, visto que estas exigiriam volume condizente com esta natureza, e não meras vendas esparsas e eventuais, o que denota a natureza de venda a consumidores finais.

Ressalta que se extrai dos levantamentos estatísticos que realizou que, em média, no período fiscalizado, apenas 6% (seis por cento) dos seus clientes realizaram mais 12 (doze) compras no período de um ano, volume este que poderia denotar intuito comercial. Para aqueles que realizaram até 12 (doze) compras no período de um ano, não há como se identificar, pela frequência e habitualidade, qualquer intuito comercial nestas operações. Certamente trata-se de operações comuns, destinadas a consumidores finais.

Pelas estatísticas que apresenta, diz que se extrai que no ano de 2012, 49% (quarenta e nove por cento) dos clientes (consumidores finais) realizaram até 04 (quatro) compras ao longo de 12 (doze) meses, outros 29% (vinte e nove por cento), realizaram até no máximo 08 (oito) compras. Informa que o quadro se repete no ano de 2013, onde 43% (quarenta e três por cento) realizaram até 04 (quatro) compras, e 31% (trinta e um por cento) realizaram até 08 (oito) compras ao longo de todo o ano.

Diz que o quadro se agrava no ano de 2014, quando 88% (oitenta e oito por cento) das vendas foram realizadas para consumidores finais com até 04 (quatro) compras no período, não tendo sido identificado qualquer situação em que se tenha verificado mais que 12 (doze) compras no período.

Entende que não há como conceber que um cliente que realize entre uma e doze compras no período de um ano esteja realizando compras que não sejam para consumo próprio. A fim de que possam estas se caracterizar como “revendedoras”, certamente estas devem manter volume e periodicidade de compras condizentes com habitualidade ou volume que caracterize o intuito comercial (art. 4º, da LC nº 87/1996).

Também entende que competia à autoridade fiscal trazer aos autos provas ou evidência de sua desconfiança, o que não ocorreu, até mesmo porque, conforme já afirmado, as operações realizadas pelo impugnante são relações comuns de “venda de mercadoria” a consumidores finais. Não há qualquer prova nos autos de que os clientes da impugnante realizem revendas dos produtos adquiridos, motivo pelo qual, por si só, a autuação não pode subsistir.

Comenta que o objetivo do Convênio ICMS nº 45/1999 é o de evitar a elisão fiscal, visto que os revendedores, nas modalidades porta a porta ou via marketing direto, usualmente sonegam referidas mercadorias da tributação, de forma que nestas operações, o encargo do recolhimento do ICMS fica a cargo do fornecedor, o qual procede o recolhimento do ICMS por antecipação, a fim de elidir a sonegação.

Frisa que tal Convênio não alcança vendas realizadas a consumidores finais, que adquirem mercadorias em plataformas eletrônicas, operações estas cuja forma de tributação encontra previsão no texto Constitucional. O Convênio ICMS nº 45/1999, somente tem aplicabilidade quando restar caracterizado habitualidade e volumes condizentes com operações de circulação de mercadorias. Ou seja, quando haja a evidência de que as mercadorias são utilizadas para revenda.

Nesta esteira, menciona a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça e diz ser de fundamental importância observar que, conforme evidenciado acima, o objeto da fiscalização abrangeu o período de 28 (vinte e oito) meses, período em que a gigantesca maioria dos clientes (aproximadamente 50%) realizaram até 04 (quatro) compras ao longo do período de um ano.

Afirma não restar dúvida de que a presunção de realização de operações de vendas porta a porta pressupunha, necessariamente, que fosse adquirido um grande volume de determinado produto, que pudesse denotar uma possível revenda, o que não ocorre no presente caso. Diz que a noção de contribuinte, para fins de ICMS, se encontra descrita no próprio art. 4º da Lei Complementar nº 87/1996, a qual dispõe em seu caput: “Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Diz que a Lei exige que duas características restem preenchidas para caracterização do contribuinte do ICMS, quais sejam, a “habitualidade” e o “volume”. Como já dito, por certo que a aquisição de algumas poucas mercadorias, de forma espaçada temporalmente, não preenche estas características referidas na Lei.

Comenta sobre o conceito de habitualidade, citando ensinamentos de De Plácido e Silva, José Eduardo Soares de Melo e Roque Antonio Carrazza, afirmando que não parece razoável que a simples indicação da totalidade das operações procedidas pelo impugnante afigure-se suficiente para caracterização da hipótese descrita no Convênio ICMS nº 45/1999, o qual é invocado pela autoridade fiscal para exigência do tributo.

Alega que não pode o agente fiscal valer-se de elementos individuais a fim de induzir a um raciocínio absurdo. Que o auto combatido contém apenas provas desconexas com a realidade operacional da empresa, valendo-se de relatório de vistoria, elaborado no ano de 2010, para fins diversos, e um anúncio de divulgação da marca “Posthaus”, cuja a propriedade é de terceira

empresa, elementos estes que jamais poderiam conduzir ao raciocínio de que o impugnante esteja alienando mercadorias a “revendedores”.

Diz que não compete ao impugnante o controle acerca dos volumes de mercadorias adquiridas por seus clientes. Lembra que, ofertado o produto, por força do Código de Defesa do Consumidor, sequer poderia o impugnante negar a venda do produto.

Acrescenta que a conclusão fiscal afigura-se tão absurda que acaba até mesmo por desnaturar a própria atividade do impugnante, e a Autoridade Fiscal não deixa dúvidas de que se baseia meramente num indício, numa desconfiança, inexistindo prova material acerca de suas alegações, constatando-se a ilegalidade da notificação, que passou ao largo de atender ao interesse e à necessidade do Estado em apurar a verdade dos fatos, ressaltados na lição de Aurélio Pitanga Seixas Filho.

Ressalta que, inobstante o agente fiscal detenha fé pública, não pode este se valer unicamente de sua “palavra” para cominar penalidades ao contribuinte. Deve este constituir um “mínimo” de provas, a fim de subsidiar o seu ato, o que não ocorreu no presente caso, onde não há absolutamente nenhuma prova capaz de subsidiar a conclusão fiscal.

Lembra que o processo administrativo fiscal deve reger-se pelo princípio da “busca pela verdade material ou real”, não podendo o agente fiscalizador valer-se de meras “suposições” para exigência da exação fiscal, como fez. É exatamente por esta razão que são conferidos amplos poderes investigatórios à fiscalização, inclusive o de requisitar documentos, esclarecimentos e informações (art. 195 do Código Tributário Nacional).

Comenta sobre a teoria da prova, e diz que no processo administrativo fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir.

Diz que, submetido ao princípio da verdade material ou real, jamais pode o Auditor Fiscal da Receita Estadual da Bahia lavrar a autuação sem a obtenção de elementos factíveis e reais a fim de fundamentar sua conclusão.

Observa que nenhuma diligência foi efetivada; a fiscalização jamais intimou o impugnante a fim de que esclarecesse sua forma de atuação, que modalidade de vendas utilizava e, principalmente, se o anúncio “Posthaus” era de sua propriedade, embora sua denominação social seja diversa. Tivesse a autoridade fiscal tomado tais cuidados, certamente não teria este procedido a um lançamento absolutamente infundado, sem sustentáculo na realidade, como o que aqui se combate.

Diz que o art. 36 da Lei n. 9.784/99, que trata do procedimento administrativo geral da União, aplicado subsidiariamente nos procedimentos específicos, como o tributário, inclusive para os demais entes federativos (Estados) denota com precisão a busca da verdade material ao estabelecer que a Administração não está restrita à produção das provas requeridas nos autos do procedimento pelas partes interessadas, diferentemente do que ocorre na norma processual, podendo determinar as diligências que julgar pertinente para a elucidação do caso concreto, tanto na primeira como na segunda instância administrativa.

Inexiste nos autos qualquer elemento fático ou de direito capaz de impingir ao impugnante a responsabilidade por recolhimento de ICMS, por substituição tributária, na forma prevista no Convênio ICMS nº 45/1999, como afirmado pela fiscalização, visto que tal premissa não se coaduna com a realidade. Qualquer outro procedimento atentaria contra os Princípios Constitucionais do “Contradictório” e da “Ampla Defesa”, os quais detêm ampla e irrestrita aplicação no âmbito administrativo, conforme bem salientado por Marcos Vinícius Neder e outro.

Observa, ainda, que a Constituição Federal assegurou, cumulativamente, a dupla garantia da ampla defesa e do contraditório, já que a simples existência de um direito à defesa não envolveria, necessariamente, um modo contraditório do seu exercício, podendo a Administração limitar-se a considerar as razões apresentadas pelo administrado. A garantia foi concebida de modo que o contraditório e a ampla defesa estejam intimamente ligados. O contraditório é o princípio vestibular e pressuposto da ampla defesa.

Afirma que não se está negando o direito da autoridade fiscal de fiscalizar e autuar. Porém, tal ato deve ser feito de forma absolutamente fundamentada, e não por mera presunção ou simplesmente por suposição da autoridade fiscal, o que dificulta sobremaneira a atividade de defesa da impugnante.

Se a autoridade fiscal suspeita de alguma prática irregular pelo Impugnante, deve esta subsidiar sua desconfiança, até mesmo como forma de permitir a esta que comprove a verdade, o que se torna impossível quando não se sabe o que motivou a desconfiança fiscal, como ocorre no presente caso.

Observa que dentre os itens mais vendidos pela internet, estão as categorias de “moda” e “acessórios”, os quais correspondem a 18% (dezoito) por cento das vendas, seguido de artigos de cosméticos e perfumaria, com 11% (onze) por cento, produtos estes que são justamente o carro chefe de vendas da impugnante.

Alega que além de inexistir elementos nos autos capazes de conferir sustentáculo à conclusão fiscal, os elementos fáticos se contrapõem a tal conclusão, visto que evidenciam tratar-se de operações normais de venda para uso e consumo, os quais não se encontram sujeitos à substituição tributária pela fundamentação trazida aos autos pela fiscalização.

Mesmo não sendo a presente autuação condizente com a realidade, visto que o impugnante não pratica a modalidade de venda afirmada pela autoridade fiscal, em homenagem ao princípio da eventualidade, alega que se afigura absolutamente indevida a incidência do MVA de 60% (sessenta por cento) às operações do impugnante.

Observa que dentre os dispositivos invocados pela fiscalização para fundamentação de seu ato é mencionado o art. 333, § 3º, do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/12, com vigência apenas a partir de 01/04/2012. Na medida em que o lançamento fiscal abrange anterior a vigência do mencionado Decreto, resta clara e evidente a nulidade do lançamento no período anterior à sua vigência, de forma que, deve ser reconhecida a absoluta nulidade do lançamento, por ausência de fundamento legal, no período anterior a abril de 2012.

Acrescenta que no período em que se segue, em se tratando de vendas para consumidores finais, o preço constante nos documentos fiscais já evidencia o valor da operação, de forma que o acréscimo de uma margem de valor agregado da ordem de 60% (sessenta por cento) se afigura impensável.

Tratando-se o ICMS de imposto de natureza indireta, submetido a sistemática da não cumulatividade, o defendente entende que não pode responder pelo imposto incidente sobre parcela que não compôs seu preço. Diz que a fiscalização se limita a sustentar que o impugnante realizaria vendas pelo sistema de “marketing direito”, atribuindo ao mesmo um anúncio (que é tomado pela fiscalização como catálogo de vendas) da marca “Posthaus”, cuja a propriedade é de terceira empresa.

Entende que tal procedimento, por si só já denota uma contradição, visto que, se a fiscalização vale-se de um suposto catálogo para afirmar que o impugnante realiza vendas porta a porta, esta não pode se valer do MVA, devendo identificar e aplicar o preço constante do catálogo, exatamente como dispõe a Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 45/1999.

Afirma que não pode a fiscalização valer-se de um determinado critério para impor ao impugnante determinado regime de recolhimento (substituição tributária) e, passo seguinte,

valer-se do critério alternativo / diverso para apurar o montante devido, mesclando critérios. Ou seja, atribuindo-se ao impugnante o mostruário identificado pela fiscalização, inexiste critério alternativo a ser aplicado, por força de disposição regulamentar (Convênio ICMS nº 45/1999) expresso quanto a fixação da base de cálculo.

Se há uma das hipóteses previstas regularmente para fixação da base de cálculo do imposto, é este o valor que deve ser conferido às mercadorias para fixação da base de cálculo, sendo inadmissível a mescla de critérios. Procedimentos como o aqui verificado (em que há a mescla de conceitos e critérios), além de atentarem contra o princípio da legalidade tributária, também corrompem a segurança jurídica que deve nortear as relações entre o contribuinte e o fisco.

Conclui que o critério adotado pela fiscalização (utilização da Margem de Valor Adicionado prevista em seu Regulamento de ICMS), somente teria cabimento se a autoridade tivesse procedido alguma diligência, que tivesse restado frustrada, a fim de identificar os supostos “catálogos”. Como nada foi feito neste sentido, resta derrogada sua conclusão.

Também alega que restou evidente que a aplicação da multa de 60% (sessenta por cento) não merece prosperar, pois caracteriza uma verdadeira apropriação de bens do contribuinte, sem causa e sem o devido processo legal, representando um verdadeiro confisco, não de efeitos tributários, mas sim de efeitos patrimoniais. Isso para não dizer que há um enriquecimento ilícito do Estado em detrimento dos cidadãos, que são empobrecidos pelo ato de império.

Afirma que as multas devem ser bem graduadas, especialmente observando a prescrição do art. 112 do Código Tributário Nacional, e não ultrapassem os limites da proporcionalidade e da razoabilidade, sob pena de violação ao direito de propriedade, pela prática do confisco, terminantemente vedado no direito pátrio, por disposição constitucional vigente estampada no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988.

Sobre o tema repete ensinamentos de Ângela Maria da Motta Pacheco e diz que o Supremo Tribunal Federal, ao proceder a análise da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5511/600, promovida pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro em face da Assembléia Legislativa daquele Estado, que criou lei estabelecendo patamares de multas para as hipóteses de mora e sonegação fiscal, decidiu que “os percentuais fixados extravasam o campo da mera multa, para alcançar o pertinente ao do confisco”. Entende ser esse mais um motivo para requerer o cancelamento do Auto de Infração.

Em vista do princípio da dinamicidade da prova, para o fim de evidenciar o direito invocado, informa que juntou os documentos que entende necessários e indispensáveis para o fim de elidir a exigência fiscal. Em obediência aos princípios do informalismo e da verdade material, reserva-se o direito de apresentar oportunamente outros elementos que possam ensejar a descaracterização da imposição fiscal, caso façam-se necessárias.

Por fim, reafirma o pedido de cancelamento e arquivamento do presente auto de infração, com a consequente dispensa de pagamento dos valores nele constituídos, quer seja a título de ICMS, multa e juros moratórios.

O autuante presta informação fiscal às fls. 1302 a 1342 dos autos. Inicialmente apresenta esclarecimentos em relação a algumas afirmações do autuado, referentes ao entendimento da operacionalização da empresa, ressaltando a falta de contato para esclarecimento do procedimento adotado pelo defendant.

Reproduz alguns trechos das razões de defesa e diz que é prática da fiscalização, uma interação constante com os contribuintes fiscalizados, por entender que o contribuinte é a melhor fonte de informação das suas operações, podendo esclarecer eventuais dúvidas nas observações de algumas irregularidades encontradas.

Ressalta que nas informações do contribuinte constates no sistema INC, o contador da empresa é o Sr Givaldo dos Reis Barbosa, que é o representante legal da empresa conforme procuraç

anexa a este auto de infração e constante nos sistemas da SEFAZ, e foi com o Sr Givaldo que o autuante diz ter efetuado todos os contatos.

Informa que após o levantamento efetuado preliminarmente com os dados obtidos a partir da Escrituração Fiscal Digital do contribuinte, o Sr Givaldo foi contatado através dos celulares passados pelo mesmo, visto que nem sempre se encontrava na contabilidade. Diz que solicitou a presença do Sr Givaldo na Inspetoria de Vitória da Conquista, onde apresentou o trabalho que estava sendo realizado, e diante dos valores preliminarmente encontrados, passou para que o mesmo verificasse junto à empresa se havia alguma dúvida ou observação sobre a ordem de grandeza dos valores apresentados, visto que se tratava de valores expressivos.

Informa que foram realizadas diversas tentativas e contatos efetuados com o Sr Givaldo, e sempre a mesma resposta de que estavam analisando. Mesmo diante da informação do Auto de Infração em vias final de finalização, o mesmo informou que não havia retorno e que ele tinha procuração para assinar.

Salienta que a empresa foi devidamente intimada, portanto tomando conhecimento de que estava sob fiscalização, tanto do ponto de vista da intimação como dos diversos contatos com o seu contador e representante legal, ficando evidente que todas as citações presentes na defesa de que houve negligência na obtenção de informações da empresa, sob a sua forma de operação, não passa de uma estratégia de defesa.

Não satisfeito com falta de resposta do contribuinte, e após observar que o contribuinte, através dos auditores de Salvador, havia sido autuado pela mesma infração, o autuante informa que se deslocou para Salvador no dia 15/03/2017. Foi até a Procuradoria Geral do Estado (PGE), onde se encontrava arquivado o Auto de Infração nº 206912.0029/10-1.

Diz que na PGE tomou conhecimento da autuação e dos relatórios de vistoria efetuados naquela oportunidade, bem como todas as demais provas que caracterizavam a forma de operação da empresa, informações que não foram prestadas pela empresa durante o período de fiscalização, apesar de ter passado todas as informações ao contador, representante legal da empresa.

A partir do acórdão JJF Nº 0189-05/11 da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, associado com o acórdão CJF Nº0244-12/12, da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, é que passou a entender os procedimentos efetuados pela empresa quando da autuação em 2010.

Afirma que em função da falta de informações por parte do contribuinte, e de posse das informações obtidas a partir da análise dos acórdãos e provas nos autos, é que começou a estabelecer uma relação entre o “*modus operandi*” da época e o praticado pela empresa no período fiscalizado.

Esclarece que muitas das considerações que ora são feitas, não foram feitas anteriormente pelo fato da convicção de que a empresa havia reconhecido a irregularidade e, portanto, não havia se manifestado, salientando que não houve juntada de documentos novos, apenas notas e relatórios do conhecimento do contribuinte, bem como esclarecimentos adicionais.

Tal convicção de aceitação da infração se baseou no fato de que a empresa embora contatada, não houvesse se manifestado, e os acórdãos deixam claro que a empresa insiste na tese de não operar pelo regime de marketing direto, e fez a defesa em duas ocasiões. Entretanto a empresa se rende ao fato incontestável das provas ali demonstradas e a clareza das decisões proferidas, desistindo de recorrer a instâncias judiciais e faz o efetivo pagamento do auto de infração.

Diz que no período fiscalizado (Jan./12 a Abr./14) a atuação do impugnante era absolutamente distinta, não mais realizando vendas a terceiros (pessoas jurídicas), procedendo vendas apenas aos consumidores (pessoas físicas), como destinatários finais.

O autuado já admite a sua mudança de estratégia, apenas faltando com a verdade quando afirma vender apenas para pessoa física consumidora final. Tal fato será amplamente demonstrado

através das notas fiscais que foram acostadas aos autos, onde constatou diversos itens que caracterizam a comercialização através das promotoras de vendas comissionadas.

Apresenta o entendimento de que, após a autuação da filial de Salvador, na qual se demonstrou caracterizada a operacionalização do porta a porta (Marketing Direto), deixa de utilizar a pessoa jurídica e passa a utilizar à pessoa física, que muitas vezes são ligadas a uma pessoa jurídica. Visa com isto tentar demonstrar venda a pessoa física, que em função dos volumes e valores envolvidos, podem ser facilmente descaracterizados como tal.

Pela análise dos dados constantes dos relatórios anexos de Resumo Fiscal Completo, dados Cadastrais e Atividade Econômica, informa que não há qualquer alteração significativa da empresa que indique alteração na sua forma de operação e todas as alterações cadastrais devem ser informadas à Secretaria da Fazenda, conforme art. 24 do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780 de 16 de março de 2012. Diz que nada há nos registros da SEFAZ, que pudesse induzir uma alteração na forma de comercialização da referida empresa, como quer induzir o contribuinte em sua defesa.

Salienta que as referidas reestruturações dos negócios, alienações, mudança de estratégias etc., são legítimas e inerentes às atividades comerciais em um mundo de constantes mudanças, entretanto o que analisa aqui é tão somente as operações comerciais e suas consequências à luz da legislação vigente.

Afirma que as tentativas de descaracterização da autuação são uma constante ao longo de todo o processo, que constituem uma estratégia de caracterização do trabalho como sendo negligente, embora não seja questão de mérito. Reproduz algumas expressões utilizadas pelo autuado nas razões de defesa e informa que, diante da negativa da empresa em se manifestar em relação aos procedimentos e resultados passados ao contador, e diante do fato de o autuado ter reconhecido o débito do auto de infração relativo à empresa de Salvador, não restou outro entendimento se não o de que a empresa havia reconhecido a dívida, por isso, fez algumas citações relativas as operações da empresa.

Esclarece que todas as notas fiscais de saída são feitas em nome da POSTHAUS, e a referência foi mera citação à operacionalização da empresa. Entretanto a defesa se apega neste fato para tentar confundir, fazendo diversas citações, que em nada contribui para elucidar o mérito das operações comerciais. Para que não subsistam dúvidas quanto a referida informação, acosta à impugnação o comprovante do registro da referida Marca junto ao INPI, o qual atesta, de forma indene de dúvidas, a atual propriedade da referida marca.

Diz que a LOGHAUS tem como sócio o Sr. Teófilo Jan Zadrozny, que teria vendido a marca PHOSTAUS em 2011 para a DBR, e proibiria a utilização desta marca. Entretanto as notas fiscais continuam saindo como PHOSTAUS, que é da DBR, que tem como Diretor Presidente o Sr Teófilo Jan Zadrozny. Portanto a mesma pessoa associada às duas empresas, agora entendido porque, apesar de proibida, a LOGHAUS, em seu site remete a PHOSTAUS, e ainda envia as notas fiscais como PHOSTAUS, utilizando IE e CNPJ da empresa fiscalizada.

Salienta que na auditoria fiscal realizada, foram analisadas operações comerciais, sendo irrelevante a propriedade ou composição acionária da empresa. No período fiscalizado, conforme dito por uma comissionada, as vendas não eram realizadas através de *site*, apenas por intermédio delas.

Informa que no período fiscalizado, a empresa diz ter vendido a marca POSTHAUS, embora através do site do contribuinte direcione para o site da empresa vendida, utilizando este canal de venda, se utiliza do nome POSTHAUS nas notas de saídas, embora proibida de utilização da marca, faz toda a logística de entrega e utiliza um sistema de incentivo e remuneração na cadeia de venda aos seus colaboradores cadastrados, sendo que esta ultima afirmação será mais ricamente detalhada a frente. Está fechada, em seu entendimento, a forma de comercialização da empresa.

Diz que o ponto principal da defesa reside na afirmação de que realizou venda a consumidores finais. Para tanto passa a fazer um demonstrativo estatístico, onde tenta reforçar os seus argumentos, tais como o fato de que em média, cerca de 6% dos clientes fazem compras acima de 12 vezes ao ano, e que poderia denotar intuito comercial, e que cerca de 30% comprariam até 8 vezes ao ano. Embora estes números já indiquem uma tendência a argumentação mais importante que esta visão estatística, é aquela que leva em consideração o volume financeiro envolvido, bem como as diversas operações realizadas no mesmo período.

Separa, apenas a título de demonstrativos, os clientes que tiveram um consumo mensal acima de R\$ 1.000 (mil reais para esta análise), e informa que as planilhas com os consumidores de 2012/2013 estão na mídia anexa, esclarecendo que todas as informações aqui prestadas a cerca dos clientes foram obtidas a partir da EFD do contribuinte, referentes aos anos fiscalizados e fornecidos pelo mesmo a SEFAZ. Inclusive estão anexas à informação fiscal.

Informa que as observações aqui colocadas se repetem para outras distribuidoras. Para os anos de 2013 e 2014, anexa algumas notas com estas mesmas características que foram selecionadas entre as 23 maiores clientes em valor financeiro nos anos de 2012 e 2013, sendo que nove delas se apresentam presentes em ambos os anos. Nestas notas estão novamente evidenciadas, as características de várias numerações ou tamanhos, quantidades unitárias de diversos itens para descharacterizar volume, presença de itens relativos a folder, catálogos, revistas e sacolas.

Reafirma que o deficiente, em alguns pontos colocados na impugnação, tenta colocar como venda direta a consumidor o que de fato ficou comprovado. Diz que o contribuinte coloca uma questão que parece sem solução, que seriam as demais vendas a outros consumidores e que portanto, não seriam passível de aplicação do convênio.

Como nem todas as consumidoras eram revendedoras, muitas das compras intermediadas vinham em nome da consumidora final, tal fato ficou demonstrado nas entrevistas realizadas. Em função disto existem diversas notas fiscais de menor valor presentes na lista de clientes da empresa. Diz que outra observação que elimina qualquer hipótese, simplesmente não existia site de venda direta no período fiscalizado.

Com relação ao percentual da multa, afirma que sua aplicação decorre do descumprimento da obrigação principal, inexistindo qualquer ilegalidade na sua exigência, visto basear na Lei nº 7.014/96.

Entende que outra forma não há de caracterização de que a atividade desenvolvida pelo Impugnante se caracterizara como vendas para revendedores porta a porta (Marketing Direto), razão pela qual a mesma estava, no período considerado, sujeita ao recolhimento do ICMS devido ao Estado da Bahia por “Substituição Tributária”, na forma prevista no Convênio ICMS nº 45/1999.

Informa que este Convênio ICMS nº 45/1999, tem caracterizado a sua aplicabilidade pois restaram comprovados habitualidade e volumes condizentes com operações de circulação de mercadorias. Portanto, ficou demonstrado ter sido evidenciado de que as mercadorias são utilizadas para revenda.

Diz que não tece comentários acerca das discussões acadêmicas e súmulas mencionadas pelo deficiente, por entender que não seria o foro adequado.

Conclui que o presente Auto de Infração foi lavrado de acordo com as normas contidas no RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012 e se encontram no PAF todos os demonstrativos e documentos que comprovam as irregularidades cometidas pela empresa. Pede a procedência do presente lançamento.

## VOTO

O defensor alegou que se deve observar que parcela do débito exigido pela autoridade lançadora encontra-se decaído, visto que no lançamento combatido se exige apenas “diferenças de ICMS” do período compreendido entre janeiro de 2012 e abril de 2014.

Lembra que o prazo decadêncial para lançamento de eventuais diferenças de ICMS é regido pelo disposto no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, de forma que o fato gerador é o termo inicial da contagem do evento extintivo do direito de exigir a mencionada diferença, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Na medida em que a notificação do lançamento deu-se em março de 2017 (29/03/2017), entende que não restam dúvidas de que devem ser afastadas as exigências alusivas até o mês de março de 2012, afirmando que foram alcançadas pela decadêncial.

Conforme estabelece o art. 150 do CTN, “*O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*”.

O § 4º estabelece que, “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Neste caso, a contagem do prazo de decadêncial é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

O entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que “o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, chegando-se às conclusões a seguir:

1. Débito tributário declarado e pago: Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150, do CTN.
2. Débito declarado com efetivação do pagamento, porém com posterior verificação de dolo, fraude ou simulação: A autoridade, mediante a coleta de provas idôneas apura a ocorrência de ilícito fiscal. Neste caso, o início do prazo decadêncial, para o lançamento da diferença, é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, aplicando-se a regra do art. 173, I.
3. Débito declarado com efetivação de pagamento parcial: O contribuinte apura o imposto e antecipa o pagamento parcial do montante devido (e declarado), ensejando a aplicação igualmente do § 4º, do art. 150, do CTN.
4. Débito declarado e não pago: Neste caso deve ser aplicada a previsão do art. 173, I, do CTN, considerando a interpretação de que, a Administração Tributária homologa é o pagamento e não o lançamento expedido pelo particular. Se não há pagamento, não há o que ser homologado.

5. Débito não declarado e não pago: Aplicação também direta das disposições do art. 173, I, do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.

Considerando que no levantamento fiscal foi apurado imposto não declarado e não pago, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

No caso em exame, foi apurado imposto por meio de levantamento fiscal a partir do exercício de 2012, concluindo-se o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2017. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 28/03/2017, e o deficiente tomou ciência em 29 de março desse mesmo ano, resta evidente que não se operou a decadência, ficando rejeitada a preliminar suscitada pelo autuado.

O deficiente alegou que a exigência fiscal é absolutamente nula no período antecedente ao mês de abril de 2012. Isto porque, a fim de justificar seu lançamento, a autoridade fiscal invoca o art. 333, § 3º, do Decreto nº 13.780/12 (Regulamento do ICMS/BA), o qual somente foi editado em março de 2012, com vigência apenas a partir de 01/04/2012. Na medida em que o lançamento fiscal abrange período anterior à vigência do mencionado Decreto, diz que restou clara e evidente a nulidade do lançamento no período anterior à sua vigência, de forma que, deve ser reconhecida a absoluta nulidade do lançamento, por ausência de fundamento legal, no período anterior a abril de 2012.

Observo que o Auto de Infração contém um campo destinado à imputação, à infração, à descrição do cometimento, o enunciado principal, determinando o fulcro da autuação. Ainda contém um campo denominado “descrição dos fatos”, que se destina à especificação das circunstâncias que envolvem os fatos apurados, ou seja, neste campo são informados os dados acessórios ou prestadas as informações complementares que não deve apresentar divergência com aquele que constitui o enunciado principal constante no campo “infração”.

No caso em exame, o Contribuinte foi acusado do cometimento de uma irregularidade, conforme a descrição da infração, constando como enquadramento legal a Cláusula primeira, segunda e terceira do Convênio ICMS 45/99, e na descrição dos fatos é que foi citado o art. 333, § 3º do RICMS-BA/2012.

Prevalece neste órgão julgador o entendimento de que não se aplica a legislação de forma retroativa, em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária vigente à época, por se tratar de norma jurídica de natureza material e não procedural. Portanto, mesmo que tenha sido indicado pelo autuante dispositivo do RICMS-BA que ainda não tinha começado a sua vigência, não significa que há nulidade da exigência fiscal, haja vista que se trata apenas de mero equívoco na indicação de dispositivo legal, e tal fato não impediu o exercício do contraditório.

Não acato a alegação defensiva, haja vista que foi indicado no campo próprio do Auto de Infração o enquadramento legal da irregularidade apurada, estando os dispositivos mencionados em conformidade com as matérias tratadas na autuação fiscal, ressaltando-se que o erro apontado não implica nulidade da autuação fiscal, conforme dispõe o art. 19 do RPAF-BA/99, considerando que, pela descrição dos fatos, fica evidente o enquadramento legal.

O PAF está revestido das formalidades legais, estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário apurado e a natureza da infração, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento. Assim, ficam rejeitadas as preliminares de nulidade.

No mérito, o Auto de Infração trata da falta de 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, no período de janeiro de 2012 a abril de 2014.

O defensor afirmou que os elementos probatórios colacionados ao Auto de Infração pela autoridade fiscal se circunscreve a 03 (três) documentos: a) Relatório denominado “Observações sobre a Caracterização da Infração”; b) Um “Relatório Técnico de Visita” elaborado em 28/10/2010 por terceiros; c) Capa de um anúncio da Marca “Posthaus”.

Disse que a filial local possui função atípica, visto que não existe balcão de vendas, mostruário, ou qualquer elemento específico de vendas no varejo. Esta filial se atém, especificamente, em operacionalizar as vendas já programadas via sistema, bem como, simplificação do recolhimento do imposto para o Estado da Bahia, nada havendo de irregular nisso.

Alegou que não foi intimado a se manifestar acerca do relatório fiscal que se estava utilizando, não permitindo ao impugnante advertir a autoridade fiscal quanto a mudança em sua sistemática de atuação no período fiscalizado, bem como, em vista da diversidade de realidades entre o objeto de investigação quando da elaboração da vistoria em 2010, e que os documentos apresentados pelo autuante afiguram-se inócuos ao fim a que se propõe.

O autuante informou que a empresa foi devidamente intimada, portanto tomou conhecimento de que estava sob fiscalização, tanto do ponto de vista da intimação como dos diversos contatos com o seu contador e representante legal, e não concorda com a alegação da defesa de que houve negligência na obtenção de informações da empresa.

Observo que durante o procedimento fiscal não há previsão para o contraditório, haja vista que nesta fase a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatadas irregularidades é que se lavra o Auto de Infração, ou seja, o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar ou não em constituição de crédito tributário. Por outro lado, no processo administrativo fiscal é que se deve adotar o princípio do contraditório, considerando que de acordo com o art. 121, inciso I do RPAF/BA, instaura-se o processo administrativo fiscal para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário efetuado mediante Auto de Infração. Portanto, não há previsão regulamentar para intimar o contribuinte a prestar esclarecimentos antes da lavratura do Auto de Infração.

O defensor afirmou que apenas realiza vendas para “consumidores finais”, não sendo detentor da marca “Posthaus”, nem tampouco do anúncio (que a fiscalização toma como sendo um catálogo), como quer fazer crer a fiscalização, razão pela qual entende que a exigência não pode subsistir.

Disse que se trata de operações normais, realizadas com pessoas físicas (destinatários finais), submetidos à sistemática de recolhimento do ICMS prevista no art. 155, §2º, inciso VII, da Constituição Federal e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

O autuante esclareceu que de acordo com as notas fiscais acostadas aos autos, constatou diversos itens que caracterizam a comercialização através das promotoras de vendas comissionadas. Pela análise dos dados constantes dos relatórios anexos de Resumo Fiscal Completo, dados Cadastrais e Atividade Econômica, informou que não há qualquer alteração significativa da empresa que indique alteração na sua forma de operação, e todas as alterações cadastrais devem ser informadas à Secretaria da Fazenda, conforme art. 24 do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780 de 16 de março de 2012.

Disse que nada há nos registros da SEFAZ, que possa induzir uma alteração na forma de comercialização da empresa, como quer induzir o contribuinte em sua defesa; todas as notas fiscais de saída são emitidas em nome da POSTHAUS, e a referência foi mera citação à operacionalização da empresa.

O defensor apresentou o entendimento de que o Convênio ICMS nº 45/1999, somente tem aplicabilidade quando restar caracterizado habitualidade e volumes condizentes com operações de circulação de mercadorias. Ou seja, quando haja a evidência de que as mercadorias são utilizadas para revenda.

O Convênio ICMS nº 45/1999 autoriza os Estados e o Distrito Federal a estabelecer o regime de substituição tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores que efetuam venda porta-a-porta, ou seja, empresas que se utilizem do sistema de marketing direto para comercialização dos seus produtos, atribuindo ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas realizadas pelo revendedor.

O autuante também esclareceu que nem todas as consumidoras eram revendedoras, muitas das compras intermediadas vinham em nome de consumidor final, e tal fato ficou demonstrado nas entrevistas realizadas. Em função disto existem diversas notas fiscais de menor valor presentes na lista de clientes da empresa. Disse que outra observação que elimina qualquer hipótese, simplesmente não existia *site* de venda direta no período fiscalizado, e o Convênio ICMS nº 45/1999, tem caracterizado a sua aplicabilidade, pois restaram comprovados habitualidade e volumes condizentes com operações de circulação de mercadorias. Portanto, ficou demonstrado ter sido evidenciado de que as mercadorias são utilizadas para revenda.

Conforme observações à fl. 10 dos autos, foi efetuada visita técnica no estabelecimento onde foi constatado pela fiscalização o recebimento de mercadorias, sendo despachadas em caixas lacradas e previamente identificadas em etiquetas constando o nome da revendedora, apurando-se que o operador local de Vitória da Conquista apenas repassa as caixas às revendedoras locais.

Vale ressaltar que na sistemática de distribuição de produtos através de pessoas físicas, também denominada de “Marketing Direto” ou “venda porta-a-porta” são realizadas operações de comercialização de mercadorias para fins de revenda, através de contribuintes não inscritos, ficando evidenciado o intuito comercial dos destinatários dessas mercadorias, e neste caso, o remetente é obrigado a antecipar, por força de norma legal, o pagamento do ICMS, na qualidade de substituto tributário.

Para melhor entendimento das questões tratadas no presente Auto de Infração, transcrevo a seguir, cláusulas do Convênio ICMS nº 45/1999 e RICMS-BA:

**Convênio ICMS nº 45/1999**

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

**Cláusula terceira.** *A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço de venda ao consumidor, constante de tabela estabelecida por órgão competente ou, na falta desta, o preço sugerido pelo fabricante ou remetente, assim entendido aquele constante em catálogo ou lista de preços de sua emissão, acrescido em ambos os casos, do valor do frete quando não incluído no preço.*

**Parágrafo único.** *Na falta dos valores de que trata o "caput", a base de cálculo será àquela definida na legislação da unidade da Federação de destino das mercadorias.*

**Cláusula sexta.** Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a adotar este regime de substituição tributária também para as operações internas realizadas nas mesmas condições previstas neste convênio.

RICMS-BA/97

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

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

RICMS-BA/2012

*Art. 333. Nas operações internas e interestaduais que destinem mercadorias a revendedores, estabelecidos neste Estado, que realizem vendas porta-a-porta a consumidor final, sendo as remessas efetuadas por empresas que se utilizem do sistema de “marketing” direto para comercialização de seus produtos, fica atribuído ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas realizadas pelo revendedor (Conv. ICMS 45/99).*

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

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

*§ 3º Não existindo o preço de que trata o § 2º, a base de cálculo será o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) prevista no Anexo 1 deste regulamento relativa às operações subsequentes.*

De acordo com os dispositivos legais acima reproduzidos, o autuado deveria efetuar a retenção do ICMS, tendo em vista que o autuante colheu uma série de provas da efetiva prática de Marketing direto, descrevendo o ciclo econômico apurado, indicando o total de compras efetuadas, o código da participante, o total de notas endereçadas, a área de autuação, inclusive quando houve recebimento de bônus pela revendedora. Anexou aos autos algumas notas fiscais selecionadas entre as 23 maiores clientes em valor financeiro nos anos de 2012 e 2013, ficando evidenciado nos documentos fiscais as características dos produtos de várias numerações ou tamanhos, quantidades, diversos itens.

Entendo que os dados obtidos pelo autuante comprovam a existência de vendas na modalidade “marketing direto” ou “porta a porta”. Neste caso, como indicado pelo autuante, trata-se de substituição tributária subjetiva, ou seja, aquela realizada em razão da condição do contribuinte, e não em razão do tipo de mercadoria comercializada.

Em relação à base de cálculo, o defendante alegou que em se tratando de vendas para consumidores finais, o preço constante nos documentos fiscais já evidencia o valor da operação, de forma que o acréscimo de uma margem de valor agregado da ordem de 60% (sessenta por cento) se afigura impensável. Apresentou o entendimento de que, se a fiscalização vale-se de um suposto catálogo para afirmar que o impugnante realiza vendas porta a porta, esta não pode se valer de MVA, devendo identificar e aplicar o preço constante do catálogo, exatamente como dispõe a Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 45/1999.

No auto de infração consta a informação de que foi adotada como base de cálculo do ICMS devido o valor da operação própria constante nos documentos fiscais apresentados na Escrituração Fiscal Digital – EFD da empresa, excluídas as devoluções e as mercadorias não tributadas, acrescida da margem de valor agregado de 60%, conforme caput da Cláusula terceira e seu parágrafo único do Convênio ICMS 45/99, c/c art. 333, § 3º do RICMS-BA/2012.

Para comprovar a alegação defensiva o defendante deveria apresentar seu catálogo ou lista de preços de sua emissão, proporcionando a aplicação da regra constante no Parágrafo único da Cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99, conforme mencionado pelo autuante.

Considerando a previsão legal atribuindo ao remetente a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado, dessa forma, o autuado deveria ter efetuado a retenção e o consequente recolhimento do imposto, na qualidade de substituto tributário, sendo devido o valor apurado neste Auto de Infração.

Quanto à multa aplicada, o autuado alegou que restou evidente que a aplicação da multa de 60% (sessenta por cento) não merece prosperar, pois caracteriza uma verdadeira apropriação de bens do contribuinte, sem causa e sem o devido processo legal, representando um verdadeiro confisco.

A multa exigida é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto no prazo regulamentar, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei. 7.014/96.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal tem competência para apreciar somente pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação acessória, consoante o art. 158 do RPAF/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 299333.0001/17-3, lavrado contra **LOGHAUS COMÉRCIO DE ARTIGOS DE VESTUÁRIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.584.364,02**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de agosto de 2017

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA